

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

Programa de Pós-Graduação em Direito

**SERGIO KARKACHE**

**PRINCÍPIO DO TRATAMENTO FAVORECIDO: O  
DIREITO DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE A UMA  
CARGA TRIBUTÁRIA MENOR**

**CURITIBA  
2009**

**SERGIO KARKACHE**

**PRINCÍPIO DO TRATAMENTO FAVORECIDO: O DIREITO DAS  
EMPRESAS DE PEQUENO PORTE A UMA CARGA TRIBUTÁRIA  
MENOR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação  
em Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade  
Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do  
grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Alvacir Alfredo Nicz

**CURITIBA**

**2009**

**SERGIO KARKACHE**

**PRINCÍPIO DO TRATAMENTO FAVORECIDO: O DIREITO DAS  
EMPRESAS DE PEQUENO PORTE A UMA CARGA TRIBUTÁRIA MENOR**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção  
do grau de Mestre, no Curso de Pós-Graduação em Direito  
da Universidade Federal do Paraná, pela Comissão  
formada pelos professores:

**Orientador:**

---

Prof. Dr. Alvacir Alfredo Nicz

---

Prof. Dr.

---

Prof. Dr.

Curitiba, \_\_\_\_\_.

## **AGRADECIMENTOS**

À memória saudosa de meu pai, Joseph Karkache e de meu segundo pai, Nelson Fares, ambos pequenos empresários, cujo esforço fez de mim o que sou.

Ao meu orientador, Professor Doutor Alvacir Alfredo Nicz, por acreditar neste projeto, pelos sábios conselhos, pelos ensinamentos, pela paciência em ensinar e orientar e pelo apoio sempre cortês e presente.

Aos Professores Betina Treiger Gruppenmacher, Manoel Eduardo Alves Camargo e Gomes, Elimar Szaniawski, Eduardo de Oliveira Leite e Egon Bockmann Moreira, cujos ensinamentos foram decisivos para a realização deste trabalho.

À Olga e Isabela, pelo carinho, compreensão e apoio.

À Paula Ferronato, pelo apoio, carinho, consolo e pela ajuda com as traduções do idioma italiano para o português.

À Professora Helena Szostak Prestes, pelo apoio e orientação em temas afeitos ao nosso idioma pátrio.

Ao amigo Luciano Bogo, pelo apoio e valiosos conselhos.

## **RESUMO**

O Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas não se resume a algumas palavras escritas em nossa Constituição Federal. Representa a síntese dos anseios de nossos contemporâneos e antepassados pela igualdade material, pela valorização do indivíduo e pelo desenvolvimento e progresso econômico, social e político. Também não é criação genuinamente brasileira: possui manifestações em muitas partes do Mundo, nos mais diversos sistemas econômicos e em várias culturas. Confirma-se, a nosso ver, sua natureza de Princípio, que se desdobra em diversas regras, contidas na própria Constituição Federal e, além dela, em vasta legislação e decisões pretorianas. Seu mandamento não é taxativo, mas exemplificativo, de forma que é aplicável em qualquer situação onde as micro e pequenas empresas se encontrarem indevidamente desfavorecidas. O Princípio possui relações de coordenação com diversos outros, presentes em nossa Constituição. Sobretudo, a nosso ver, com os Princípios da Igualdade e Isonomia Tributária, Capacidade Contributiva e os Princípios da Ordem Econômica. Há diversas evidências de sua aplicação em nosso Direito, mas persistem dúvidas quanto à eficiência das medidas atualmente adotadas. Nossa esperança persiste em que este trabalho possa contribuir a um debate mais profundo e minucioso, que permita alcançar sua plena aplicação.

**PALAVRAS-CHAVE:** MICROEMPRESA. TRATAMENTO FAVORECIDO. PRINCÍPIO. INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA. IGUALDADE.

## **ABSTRACT**

The Principle of Favorable Treatment small business is not just a few words written into our Constitution. It represents the synthesis of the aspirations of our ancestors and contemporary for material equality, the appreciation of the individual and for the development and economic, social and political progress. It not is creating genuinely Brazilian: it demonstrations in many parts of the world, in a variety of economic systems and in various cultures. It is confirmed, in our view, nature of Principle, which unfolds in a series of rules, contained in the Federal Constitution and, beyond, into vast legislation and judicial decisions. His commandment is not exhaustive but illustrative of how that applies to any situation where the micro and small enterprises are unduly disadvantaged. The principle has coordinated relationships with several others, present in our Constitution. It has relationships, above all (in our view) with the principles of equality and Isonomy Tax, the Ability to Pay and the Principles of Economic Order. There are many evidences of its application in our law, but doubts persist about the effectiveness of the measures currently adopted. We hope that this work will contribute to a deeper and thorough debate, to achieve its full implementation.

**KEY WORDS:** SMALL BUSINESSES. FAVORABLE TREATMENT. PRINCIPLE. INTERVENTIONISM. EQUALITY.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
PARTE I - PRINCÍPIO DO TRATAMENTO FAVORECIDO ÀS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.....	15
Capítulo 1. Breves considerações sobre os pressupostos conjunturais. ....	15
Seção 1. Pressupostos históricos. ....	15
Seção 2. Pressupostos econômicos.....	24
Seção 3. Pressupostos políticos e sociais .....	33
Capítulo 2. Breve análise do Tratamento Favorecido Tributário em Direito Comparado .....	41
Seção 1. Argentina .....	42
Seção 2. Estados Unidos da América.....	49
Seção 3. Espanha.....	59
Seção 4. Itália .....	67
Seção 5. Portugal.....	75
Capítulo 3. Conteúdo, sentido e alcance da norma .....	83
Seção 1. Conceito de tratamento favorecido na Constituição de 1988 .....	83
Seção 2. Natureza principiológica da norma.....	93
Seção 3. Alcance da norma .....	104
PARTE II – PRINCÍPIO DO TRATAMENTO FAVORECIDO NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988 .....	112
Capítulo 1. Relações com os princípios da Ordem Econômica – Soberania e Economia.....	112
Seção 1. Livre Iniciativa.....	113
Seção 2. Soberania nacional.....	120
Seção 3. Propriedade privada e sua Função Social. ....	131
Seção 4. Livre concorrência. ....	136
Capítulo 2. Relações com os Princípios da Ordem Econômica – Princípios de Integração..	140
Seção 1. Defesa do consumidor. ....	140

Seção 2. Defesa do meio ambiente.....	150
Seção 3. Redução das desigualdades regionais e sociais. ....	157
Seção 4. Busca do pleno emprego.....	165
Capítulo 3. Relações com o princípio da Igualdade Tributária.....	173
Seção 1. A igualdade jurídica.....	173
Seção 2. A igualdade jurídico-tributária.....	183
Seção 3. O Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas e a Isonomia Tributária.....	194
Capítulo 4. Relações com o princípio da Capacidade Contributiva.....	204
Seção 1. Capacidade contributiva no Brasil: História, conceito e alcance.....	204
1. Evolução Histórica .....	204
2. Conceito de capacidade contributiva.....	208
3. A capacidade contributiva nos tributos extrafiscais .....	215
4. A capacidade contributiva e o sujeito passivo tributário.....	217
5. A eficácia do Princípio em relação às pessoas jurídicas .....	220
Seção 2. Capacidade contributiva nas pequenas empresas .....	226
<b>PARTE III – O DIREITO DAS PEQUENAS EMPRESAS A UMA CARGA</b>	
<b>TRIBUTÁRIA MENOR .....</b>	<b>231</b>
Capítulo 1. Na legislação tributária.....	231
Seção 1. Na legislação federal.....	231
1. A Lei Complementar e a Emenda Constitucional n. 42/2003 .....	231
2. Lei Complementar n. 123/2006 – SIMPLES NACIONAL.....	240
Seção 2. Na Legislação Estadual: Considerações Gerais .....	248
1. São Paulo.....	250
2. Minas Gerais .....	252
3. Rio de Janeiro.....	253
4. Bahia .....	254
5. Rio Grande do Sul.....	255
6. Paraná.....	255



7. Quadro Informativo – Estados Brasileiros .....	256
Seção 3. Na Legislação Municipal: Considerações Gerais .....	259
1. Município de São Paulo .....	260
2. Rio de Janeiro.....	261
3. Salvador.....	263
4. Distrito Federal.....	263
5. Fortaleza.....	264
6. Belo Horizonte .....	264
7. Curitiba.....	265
8. O Tratamento Favorecido nos Cinquenta Maiores Municípios Brasileiros .....	266
Capítulo 2. Na jurisprudência brasileira.....	270
Seção 1. Isenção da Contribuição Sindical Patronal .....	270
Seção 2. Limitação de Emolumentos de Protesto. ....	272
Seção 3. Contribuição para o SEBRAE. ....	273
Seção 4. Vedações legais à opção pelo SIMPLES Federal.....	275
Seção 5. Constituição Estadual e Isenção do ICMS. ....	279
Seção 6. Constituição Estadual e Tratamento Favorecido nos Municípios. ....	281
CONCLUSÕES .....	283
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	288

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Corresponde ao Título X da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988.
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade.
BNDES	BRASIL. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social.
CF/1988	BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988)
CONTRAN	BRASIL. Conselho Nacional de Trânsito.
CTN	BRASIL. Lei Federal 5.172/1966. Denominado Código Tributário Nacional
D.	Decreto
DL.	Decreto-Lei
EPP	Empresa de Pequeno Porte (Brasil)
IBGE	BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano. Trata-se de notório indicador divulgado periodicamente pelo PNUD que avalia o nível de desenvolvimento entre as regiões do Mundo ou de um país, no que tange a qualidade de vida sob diversos prismas (analfabetismo, nutrição, condições de saúde, etc.).
IRS	EUA. <i>Internal Revenue Service</i> (Secretaria do Tesouro). Desempenha a Administração Tributária pela União, nos Estados Unidos.
L.	Lei
MCT	BRASIL. Ministério da Ciência e Tecnologia.
ME	Microempresa (Brasil)
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PME	Pequenas e Médias Empresas (Portugal)
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PYME	“ <i>Pequeñas y Medianas Empresas</i> ” (Espanhol)
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
STF	BRASIL. Supremo Tribunal Federal
STJ	BRASIL. Superior Tribunal de Justiça
TCE	TCE é a sigla que costuma designar o Tratado de Maastricht, também conhecido como Tratado da União Européia (TUE).
IAPMEI	PORTUGAL. Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento.
SBA	E.U.A. <i>Small Business Administration</i>

## INTRODUÇÃO

Trata-se de estudo sobre o “Princípio do Tratamento Favorecido às Empresas de Pequeno Porte” a que se refere a Constituição Federal de 1988, em seus artigos 170, inciso IX, e 179 e sua aplicação sobre a carga tributária destinada às microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil.

Segundo dados estatísticos públicos e privados<sup>1</sup>, 97% (noventa e sete por cento) das empresas registradas em nosso país são micro ou pequenas empresas. Elas geram 57% dos empregos formais, e respondem por 26% da massa salarial total do Brasil.

Sua influência e importância transcendem ao campo da economia: propiciam alternativa atenuante ao desemprego (e problemas dele decorrentes); democratizam o capital e o domínio da tecnologia; auxiliam na descentralização da economia, propiciando novas oportunidades de desenvolvimento às regiões menos favorecidas; constituem instrumento de afirmação de soberania econômica, com influências nas relações internacionais e frente ao processo de globalização da economia<sup>2</sup>.

Não obstante, as pequenas empresas brasileiras estão sujeitas a diversas obrigações tributárias. Segundo pesquisa do SEBRAE<sup>3</sup>, a alta carga tributária é o segundo motivo mais apontado<sup>4</sup> para encerramento das atividades de micro e pequenas empresas. Portanto, fala-se de uma “demografia elevada”, como característica das micro e pequenas empresas. Isso significa que as taxas de natalidade e de mortalidade são

---

<sup>1</sup> Estes dados são produzidos, sobretudo, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no que tange às características gerais das micro e pequenas empresas brasileiras; da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), quanto às relações tributárias destes segmentos; e do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), representando dados oriundos do setor privado.

<sup>2</sup> O processo de globalização da economia não significa, apenas, abertura internacional de mercados e aumento da liberdade dos intercâmbios. A maior liberdade no comércio e nas relações econômicas internacionais, ao mesmo tempo em que traz benefícios, também acarreta malefícios, sentidos mais diretamente pelas nações e economias menos favorecidas – que é o caso da brasileira. A ação, mais livre, de grandes conglomerados internacionais em nosso País, tende a criar um ambiente inóspito (ou, no mínimo, perigoso) para as pequenas empresas nacionais, dotadas de menor poder econômico e acesso tecnológico. Esta realidade, inegavelmente, provoca mudanças no cenário jurídico.

<sup>3</sup> BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Boletim Estatístico das Micro e Pequenas Empresas: Observatório SEBRAE, 1º Semestre de 2005**. Disponível em [www.sebrae.com.br](http://www.sebrae.com.br). Acesso em 09/03/2008, p. 82.

<sup>4</sup> Em primeiro lugar, 24,1% dos entrevistados apontaram a “falta de capital de giro”, como a causa do encerramento. Em segundo lugar, 16% dos entrevistados atribuíram o encerramento à “impostos altos/tributos”.

relativamente altas e, segundo dados do IBGE<sup>5</sup> e do SEBRAE, inversamente proporcionais ao porte da empresa.

O ordenamento jurídico tributário brasileiro não poderia permanecer indiferente a esta conjuntura. A partir da década de 1980, surgiram normas específicas, buscando um tratamento favorecido às pequenas empresas, inicialmente restrito a meros benefícios fiscais no imposto de renda<sup>6</sup>, mas evoluindo hoje para um amplo sistema especializado de tratamento tributário. Foi a Constituição brasileira de 1988, entretanto, que reconheceu ao Tratamento Favorecido o *status* de Princípio da Ordem Econômica, enunciado no artigo 170, IX, e que influi sobre diversas regras, dentro e fora da Constituição, a começar pelo artigo 179 da Carta Magna.

O Princípio do Tratamento Favorecido é enunciado, pela nossa Constituição, nos seguintes termos:

*“A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”*<sup>7</sup>.

O princípio é complementado<sup>8</sup> por norma do artigo 179, segundo a qual, “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e

---

<sup>5</sup> “... Constatou-se ainda que, quanto maior o porte das empresas, menores eram as taxas de natalidade e de mortalidade. De fato, as empresas que ocupavam de 6 a 19 pessoas e de 20 ou mais pessoas apresentavam taxas de natalidade significativamente inferiores às de menor porte. O percentual de empresas criadas, nos anos analisados, que ocupavam de 6 a 19 pessoas, foi sempre inferior à metade do verificado para as empresas que ocupavam até 5 pessoas. Para as empresas com porte superior a 20 ou mais pessoas ocupadas, esse percentual foi significativamente mais baixo...” (BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro, 2003. ISBN 8524036680, p. 20).

<sup>6</sup> Decreto-Lei 1780/1980; Lei 7256/1984 (Estatuto da Microempresa); Lei 9317/1996 (SIMPLES Federal); Lei Complementar 123/2006 (SIMPLES Nacional).

<sup>7</sup> BRASIL. Constituição Federal (1988). Artigo 170, IX, nova redação conforme Emenda Constitucional nº 6/1995.

<sup>8</sup> “... O princípio do tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte consta do art. 170, IX, como dissemos. A Constituição não se contentou com o simples enunciado do princípio, pois já estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (art. 179). Reconhece aí dois tipos de

*às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”*<sup>9</sup>.

À primeira vista, o artigo 179 parece dizer que o “Tratamento Favorecido” limita-se à simplificação das obrigações administrativas e tributárias, vale dizer, na simplificação, redução ou, até mesmo, na eliminação de entraves burocráticos. Não está claro, no texto Constitucional, se as pequenas empresas têm, além disso, direito a uma carga tributária menor, em relação às demais empresas.

Por outro lado, se a ordem econômica está fundada “... *na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, e tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social...*”<sup>10</sup>, devem as pequenas empresas contribuir, na mesma proporção, que as de maior porte?

Ao mesmo tempo, acumulam-se queixas e acusações contra a legislação em vigor, no sentido de haver agravado a carga, ao invés de atenuá-la.

As administrações tributárias, por outro lado, afirmam que suas ações se voltam para estimular as pequenas empresas com redução do ônus tributário, mas tratam esta questão como realização de vontade política, ou como medida de conveniência econômica. Não como um dever. Ao mesmo tempo, no campo legislativo, algumas medidas de renúncia fiscal podem ser lembradas, como isenções, parcelamentos, regimes tributários específicos e diferenciados, dentre outros.

Parece-nos, portanto, restar em aberto uma questão, que consiste em saber se, afinal, o princípio constitucional em tela assegura, ou não, carga tributária

---

pequenas empresas: as micro e as de pequeno porte, deixando à lei defini-las e distingui-las...” (SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10ª e 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995 e 01/2003, ISBN 8574204749, p.731).

<sup>9</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Artigo 179 (redação original).

<sup>10</sup> BRASIL. Constituição Federal (1988). Artigo 170, inciso IX, nova redação conforme Emenda Constitucional nº 6/1995.

proporcionalmente menor às pequenas empresas. É o que procuramos examinar neste trabalho.

## **PARTE I - PRINCÍPIO DO TRATAMENTO FAVORECIDO ÀS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

### ***Capítulo 1. Breves considerações sobre os pressupostos conjunturais.***

#### **Seção 1. Pressupostos históricos.**

“A ‘*mão invisível*’ da pequena empresa na Economia”. Foi essa a expressão usada por STEVEN SOLOMON<sup>11</sup> para ressaltar a importância das pequenas empresas nos Estados Unidos. Esta “mão invisível”, na verdade, não age apenas nos EUA, mas também no Brasil e nas demais regiões civilizadas do Mundo, e não se restringe à Economia, mas atinge também a Sociologia, a Política e o Direito.

A preocupação com os pequenos empreendimentos é muito antiga. Na verdade, em todos os sistemas econômicos, ao longo da História, os pequenos comerciantes e artesãos sempre tiveram papel relevante. Não obstante, não desfrutavam (em geral) de grande prestígio social, pois a valorização do trabalho é um fenômeno relativamente recente.

Com o advento e disseminação do Cristianismo no mundo Mediterrâneo, esta tendência começou a mudar. A ética cristã, espelhando-se na vida e nos ensinamentos de Jesus de Nazaré (que era, aliás, uma espécie de artesão), contribuiu para importantes mudanças no cenário econômico, político e social. Estas mudanças, todavia, não foram suficientes (nos séculos da Idade Média) para igualar as relações sociais, sobretudo em face da ascensão do Feudalismo.

Segundo MAX WEBER, o berço do “Espírito do Capitalismo” moderno surgiu com a Reforma Protestante e o advento de novas religiões e de seus padrões éticos.

WEBER construiu interessante análise sobre a gênese do Capitalismo moderno, situando-a a partir da Reforma Protestante na Europa. Nega que o Capitalismo seja mera continuidade de outros métodos de acumulação de riquezas desenvolvidos antes dele, e

---

<sup>11</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo.** Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, 408p., p. 7.

que possui uma ética própria, que pode ser encontrada no sermão de BENJAMIM FRANKLIN:

*Lembra-te que tempo é dinheiro. Lembra-te que crédito é dinheiro... Lembra-te que o dinheiro é procriador por natureza e fértil... Lembra-te que... um bom pagador é senhor da bolsa alheia...É Benjamin Franklin que nessas sentenças nos faz um sermão...Ninguém porá em dúvida que é o "espírito do capitalismo" que aqui nos fala de maneira característica, e dúvida também não há em afirmar que nem tudo o que se pode compreender por esse "espírito" esteja contido aí...12.*

WEBER<sup>13</sup> observou que o “espírito do Capitalismo”, hoje reproduzido como método de ascensão social e busca de satisfação das necessidades e do bem estar mundano, na verdade foi uma consequência inconsciente dos postulados éticos de algumas religiões advindas da Reforma Protestante, em especial o Calvinismo, o Pietismo, o Metodismo e os Anabatismo. Inconsciente, pois o propósito de tais postulados não era econômico, e muito menos uma “fórmula do bem viver”. Ao contrário, o propósito fundamental era religioso, na medida em que prescreviam condutas aptas a direcionar os indivíduos à salvação eterna.

Em comum, tal ética protestante prescrevia um indivíduo de conduta ascética, que trabalha arduamente e evita prazeres mundanos, e que se submete a comportamento metódico e auto-controlado. Mas, ao mesmo tempo, estabelece como mandamento a acumulação de riquezas, desde que advindas do bom desempenho de seu dever vocacional (e não para desfrute de diversões e deleites sensoriais).

A influência cultural trazida por esta conduta ascética, em especial nos povos sob influência da Reforma Protestante, com o passar do tempo, transmudou-se no comportamento típico do empresário capitalista: aversão à ostentação, ao desperdício e ao fausto social e crença no valor do método ascético individual. Assim, o típico capitalista acredita no trabalho árduo e meticuloso, na força da iniciativa individual, na racionalização, no cálculo e na previsibilidade.

---

<sup>12</sup> WEBER, Max. **A Ética Protestante e o “espírito” do Capitalismo**. Tradução de José Marcos Mariani de Macedo, 5ª reimpressão. São Paulo: Schwartz, 2004, ISBN 8535904700, p. 43-44.

<sup>13</sup> WEBER, Max. **A Ética Protestante e o “espírito” do Capitalismo**. Tradução de José Marcos Mariani de Macedo, 5ª reimpressão. São Paulo: Schwartz, 2004, ISBN 8535904700, p. 44.



Sentimos que, no capitalismo moderno, sobrevivem influências de tal “ética”, embora não mais com os mesmos propósitos. O capitalista atual (sobretudo o pequeno) procura a prosperidade material, a qual acredita ser o elemento fundamental para proporcionar (a ele e a sua família) um padrão de vida mais feliz, seguro, farto e estável.

Embora, como dissemos, os pequenos empreendimentos fossem a regra, ao longo da História, o advento das máquinas automotrizes e da automação industrial trouxe o nascimento da grande empresa moderna e dos grandes capitalistas, como observa BATALHA:

*Num mundo em expansão, cujos limites nem sequer poderiam ser suspeitados, as conquistas tecnológicas e a produção em escala industrial, para atender a uma demanda que se tornava cada vez mais elástica e de polimorfos exigências, reclamava somas crescentes de recursos financeiros, muitas vezes investidos com prazos longínquos de retorno*<sup>14</sup>.

O “gigantismo” trazido pela Era Industrial trouxe consigo algumas conseqüências ameaçadoras aos pequenos negócios, como a concentração de capitais, a formação de cartéis, monopólios e oligopólios. Ao mesmo tempo, contudo, trouxe oportunidades, com a diversificação e multiplicação da produção e da circulação de riquezas<sup>15</sup>.

A Primeira Revolução Industrial foi especialmente letal para os pequenos empreendimentos. As novidades tecnológicas exigiam capitais e recursos humanos indisponíveis aos pequenos empreendimentos<sup>16</sup>. Ao mesmo tempo, a ascensão da burguesia e dos ideais das Revoluções Francesa e Americana, consolidaram (ao longo de todo o Século XIX) o domínio do liberalismo, onde a confiança no Mercado e em sua auto-regulação impunha perigoso descuido com os proletários, camponeses e, também, com os pequenos industriais e comerciantes.

---

<sup>14</sup> BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 1.

<sup>15</sup> BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 2.

<sup>16</sup> BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 34.

ADAM SMITH, mesmo assim, manifestava preocupação com o equilíbrio das relações econômicas entre grandes e pequenos capitais: *“Em cada setor, a opressão dos pobres deve levar ao monopólio dos ricos, os quais, reservando todo o comércio para si, terão condições de auferir lucros extraordinários...”*<sup>17</sup>.

Mas também foi a Primeira Revolução, com a inserção de conceitos como a divisão de trabalho, especialização, racionalização e problematização do desemprego e das questões sociais que propiciou condições para as evoluções seguintes.

A Alemanha foi o primeiro país a prever, em sua legislação, regime especial aos pequenos comerciantes. O Código Alemão do Comércio de 1897, como esclarece PALERMO: *“... distinguia os comerciantes plenos ou normais dos pequenos comerciantes, para o fim de declarar que não se aplicavam, quanto a estes, as disposições sobre firma, registro comercial, livros de comércio e mandato mercantil...”*<sup>18</sup>.

FRACAROLLI complementa *“... que os governos de cada estado federado (Lander) ficam autorizados a emanar normas, mediante as quais os limites do comércio exercido sejam fixados, com base no imposto sobre a renda ou, em falta de tal taxaço, com base em outros caracteres...”*<sup>19</sup>.

Na Itália, em 1942, o Código Civil instituiu (nos artigos 2082 e 2083) a mais importante disciplina, até então, de tratamento favorecido aos pequenos empresários, sobre o qual discorreremos ao falarmos do tratamento favorecido naquele país<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> SMITH, Adam. **A Riqueza Das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas** volume I. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. ISBN 8535108270, p. 142

<sup>18</sup> PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. **As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social: Contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do MERCOSUL**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, ano XL, n. 124, out-dez 2001, p. 184

<sup>19</sup> FRACAROLLI, Luíz Machado. **Pequenas e médias empresas: aspectos legais**. São Paulo: Pioneira, 1975, p. 43

<sup>20</sup> PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. **As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social: Contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do MERCOSUL**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, ano XL, n. 124, out-dez 2001, p. 184.

Outro importante sistema de tratamento favorecido às pequenas empresas surgiu no Japão, após a Segunda Guerra Mundial. As pequenas empresas japonesas tiveram importante papel na recuperação econômica do Japão e a seu destaque como potência econômica mundial. FRACAROLLI esclarece que:

*...legalmente, o conceito de pequena e média empresa no Japão é hoje dado pela 'Fundamental Law on Small and Medium Enterprises' de 1963, que considera como tais as indústrias que empregam até 300 operários, ou cujo capital não passa de 50.000.000 de ienes, enquanto as empresas de 20 operários, ou menos, no caso de indústria, ou 5 operários, ou menos, quando se trata de casas de comércio ou de prestação de serviços, são chamadas de empresas muito pequenas ('little enterprises')...<sup>21</sup>.*

Com a crise mundial no final da década de 1970 e aumento do desemprego estrutural, as atenções se voltaram para as pequenas empresas em todo o Mundo<sup>22</sup>. Como demonstraremos adiante, são poucos os países do Mundo que não prevêm regimes jurídicos favorecidos a seus pequenos empresários.

No Brasil, a preocupação com o estímulo oficial ao empreendedorismo começou ainda cedo, mas com pouca eficácia.

Com a vinda da Família Real em 1808, tivemos a primeira iniciativa de incentivo aos pequenos empreendimentos no Brasil. Revendo a política de seus antecessores, D. João VI assinou o Alvará de 28 de abril de 1809, isentando os produtos

---

<sup>21</sup> FRACAROLLI, Luíz Machado. **Pequenas e médias empresas: aspectos legais**. São Paulo: Pioneira, 1975, p. 49-50.

<sup>22</sup> "... Na década de 1980, com a redução do ritmo de crescimento da economia, resultando em maior nível de desemprego, os pequenos negócios passaram a ser considerados uma alternativa para a ocupação da mão-de-obra excedente, fazendo surgir ao final da década as primeiras iniciativas mais concretas para incentivar a abertura de micro e pequenas empresas na economia, dentre as quais caberia mencionar: - a implantação do primeiro Estatuto da Microempresa (Lei nº 7.256 de 27 de novembro de 1984) e a inclusão das micro e pequenas empresas na Constituição Federal de 1988, que passou a garantir-lhes tratamento diferenciado (Artigo 179 do Capítulo da Ordem Econômica); - a transformação em 1990 do Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena Empresa - CEBRAE -, criado em 1972, em Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, com funções mais amplas; - a criação de linhas especiais de crédito no BNDES, Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil; - a Lei nº 9.317 de 5 de dezembro de 1996, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; - a Lei nº 9.841 de 5 de outubro de 1999, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; e - o estabelecimento de um Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, demonstrando a dimensão e a importância das micro e pequenas empresas para o crescimento e desenvolvimento da economia nacional..." (BRASIL. IBGE, Coordenação de Serviços e Comércio. **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil - 2001**. Rio de Janeiro : IBGE, 2003, 102p. ISBN 85-240-3668-0).

manufaturados no Brasil do imposto de exportação. As medidas estendiam-se também a empréstimos concedidos a diversos segmentos de produção, tais como o ferro, lã, seda e algodão<sup>23</sup>.

A medida representava uma quebra de paradigma, pois até então, a Metrópole desestimulara as atividades comerciais e industriais próprias do Brasil, em benefício dos comerciantes portugueses e da importação de produtos industrializados.

Embora inovador e emblemático, o Alvará de 28 de abril não produziu efeitos concretos, sobretudo em face da devastadora concorrência decorrente do comércio com a Inglaterra, situação que perdurou até o reinado de D. Pedro II.

Há que se registrar, também, o interesse de D. João VI na fixação de imigrantes europeus em terras brasileiras. Por sua iniciativa, imigraram ao Brasil famílias oriundas da Suíça, instalando-se na região serrana do Rio de Janeiro e fundando a atual cidade de Nova Friburgo. O propósito era dotar o Brasil de pequenos artesãos e de agricultura de pequeno porte, capaz de especializar-se na produção de gêneros de consumo.

O Segundo Reinado reviu as tarifas aduaneiras praticadas por D. João VI e por D. Pedro I, até então extremamente favoráveis ao comércio com a Inglaterra. O estabelecimento de uma política protecionista ao mercado interno criou condições para o surgimento dos primeiros industriais e comerciantes, sobretudo concentrados nas regiões portuárias (Rio de Janeiro, em especial).

Não obstante, a economia agrícola monocultora, dominada pela exportação do café, aliada à escravocracia, não favorecia o surgimento de pequenos empreendimentos, em especial na indústria.

Como consequência da política de estímulo à imigração, empreendida por D. Pedro II, o Brasil passou a receber grandes contingentes de imigrantes, sobretudo alemães e italianos, que trouxeram a experiência do artesanato, da pequena indústria e da prestação de serviços. A influência destes pequenos empreendedores, imigrantes e em geral pobres, foi decisiva para o atual perfil das pequenas empresas brasileiras.

---

<sup>23</sup> KREPSKY, Julio César. **O estatuto da microempresa e a necessidade de sua reformulação**. São Paulo: Acadêmica, 1992, p. 16.

A influência dos imigrantes foi maior na primeira metade do século XX. A indústria cresceu 11% entre 1933 e 1939, surgindo muitas pequenas empresas prestadoras de serviços<sup>24</sup>.

Em 1945, o Decreto Lei 7661 (Lei de Falências) previu tratamento favorecido nas concordatas, ao “... *devedor que exerce individualmente o comércio...*”. Além disso, previa isenção de pena, por crime falimentar, pela falta ou defeitos de escrituração no comerciante que explorasse “*comércio exíguo*” e que demonstrasse instrução incipiente<sup>25</sup>.

O governo Juscelino Kubitschek (1956-1960) empreendeu importante programa de estímulo ao crescimento industrial, em especial às grandes empresas estrangeiras. Esta prosperidade ampliou o campo de crescimento às pequenas empresas brasileiras, mas, ao mesmo tempo, favoreceu a formação de monopólios e oligopólios controlados, em regra, pelo capital estrangeiro. JULIO KREPSKY relata que:

*...muitos setores econômicos foram monopolizados por empresas multinacionais (98,8% dos investimentos na fabricação de tratores, 88% dos produtos farmacêuticos, 82% da produção de eletricidade, 50% da indústria química passaram a ser controlados por capital estrangeiro), provocando grande remessa de lucros auferidos (no Brasil) para fora do país...<sup>26</sup>.*

Em 1964<sup>27</sup>, a União instituiu isenção do imposto de renda às firmas individuais com receita bruta anual inferior a cinco milhões de cruzeiros.

As pequenas empresas brasileiras ganharam um importante aliado com a fundação do Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa (CEBRAE) em julho de 1972<sup>28</sup>. O CEBRAE surgiu como uma associação civil, sem

---

<sup>24</sup> KREPSKY, Julio César. **O estatuto da microempresa e a necessidade de sua reformulação**. São Paulo: Acadêmica, 1992, p. 17.

<sup>25</sup> KREPSKY, Julio César. **O estatuto da microempresa e a necessidade de sua reformulação**. São Paulo: Acadêmica, 1992, p. 18

<sup>26</sup> KREPSKY, Julio César. **O estatuto da microempresa e a necessidade de sua reformulação**. São Paulo: Acadêmica, 1992, p. 17

<sup>27</sup> Lei 4506, de 30 de novembro de 1964.

<sup>28</sup> KREPSKY, Julio César. **O estatuto da microempresa e a necessidade de sua reformulação**. São Paulo: Acadêmica, 1992, p. 19

fins lucrativos, tendo como sócios fundadores o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), a Financiadora de Estudos e Projetos S/A (FINEP) e a Associação Brasileira de Bancos de Desenvolvimento (ABDE)<sup>29</sup>. Sua finalidade era a criação de um sistema brasileiro de assistência à pequena e média empresa<sup>30</sup>. Esta instituição (mais tarde, transformou-se no Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE), teve e tem importante papel na evolução do moderno tratamento favorecido às pequenas empresas.

Em 1977, a Lei 6468, de 14 de novembro dispôs sobre regime simplificado de tributação no imposto de renda às pequenas empresas, instituindo isenções às empresas com receita bruta até cento e cinquenta mil cruzeiros<sup>31</sup>. A Lei nº 6.586, de 06.11.78, por sua vez, classificou o comerciante ambulante para fins trabalhistas e previdenciários e concedeu-lhe tratamento especial<sup>32</sup>.

O Decreto-Lei 1.780<sup>33</sup> também previu isenções e outros benefícios fiscais e administrativos, e surgiu como uma das medidas derivadas do Plano Nacional de Desburocratização, empreendido pelo Governo Federal<sup>34</sup>. Em 1982, foram beneficiadas 784 mil pequenas empresas, ou seja, 67,22% do total de empresas atingidas pela norma<sup>35</sup>.

Mas foi a lei federal 7.256, de 27 de novembro de 1984 que se notabilizou como o mais importante texto legislativo sobre o tema, no período anterior à Constituição de 1988. Esta lei ficou conhecida como “Estatuto da Microempresa”, expressão que

---

<sup>29</sup> MORAES, Francisco Chagas de. **Microempresa – Notas à margem do Estatuto**, São Paulo: Revista dos Tribunais, volume 619, maio de 1987, Ano 76, p. 43.

<sup>30</sup> MORAES, Francisco Chagas de. **Microempresa – Notas à margem do Estatuto**, São Paulo: Revista dos Tribunais, volume 619, maio de 1987, Ano 76, p. 43.

<sup>31</sup> KREPSKY, Julio César. **O estatuto da microempresa e a necessidade de sua reformulação**. São Paulo: Acadêmica, 1992, p. 19

<sup>32</sup> BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 45-46

<sup>33</sup> BRASIL. Decreto-Lei 1.780, de 14 de abril de 1980 – Dispõe sobre a legislação tributária federal e dá outras providências.

<sup>34</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 26ª edição. Volume I. São Paulo: Saraiva. 2005. ISBN 8502053906, 513p., p. 50

<sup>35</sup> MORAES, Francisco Chagas de. **Microempresa – notas à margem do Estatuto**, 1987, São Paulo, Revista dos Tribunais, volume 619, ano 76, maio de 1987, p. 42.

continua designando uma parte das pessoas jurídicas protegidas pela Constituição de 1988<sup>36</sup>. O estatuto dispunha sobre regimes especiais em diversas áreas, como nas obrigações acessórias, registros públicos e benefícios fiscais<sup>37</sup>. No mesmo período, a Lei Complementar 48, de 10 de dezembro de 1984, instituiu isenções do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e do Imposto sobre Serviços (ISS)<sup>38</sup>.

Na Assembléia Nacional Constituinte de 1988, o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas foi elevado ao *status* de princípio constitucional, inserido entre o elenco do artigo 170. Segundo EROS GRAU, sua inserção foi relativamente consensual e pacífica, e privilegiava o capital nacional<sup>39</sup>.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, portanto, dispunha originalmente que “*A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.*”<sup>40</sup>.

A expressão “*empresas brasileiras de capital nacional*”<sup>41</sup>, desde cedo polêmica<sup>42</sup>, foi substituída, posteriormente, por “*empresas de pequeno porte*

---

<sup>36</sup> BRASIL. Lei 7256/84, artigo 2º. “Consideram-se microempresas, para os fins desta Lei, as pessoas jurídicas e as firmas individuais que tiverem receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de 10.000 (dez mil) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN, tomando-se por referência o valor desses títulos no mês de janeiro do ano-base”.

<sup>37</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª edição. Porto Alegre: L. Advogado, 2007, ISBN 9788573484762, p. 102.

<sup>38</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 26ª edição. Volume I. São Paulo: Saraiva. 2005. ISBN 8502053906, 513p., p. 51

<sup>39</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003. ISBN 8574204846, p.222, nota de rodapé 125.

<sup>40</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Artigo 170, inciso IX (redação original).

<sup>41</sup> FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**, Volume VI, São Paulo, Editora Saraiva. 1994, ISBN 850201322X, p. 237.

<sup>42</sup> “... Quando a Assembléia Nacional Constituinte se reuniu para elaborar a nova Constituição, o conceito de empresa brasileira ensejou calorosos debates, principalmente na Comissão Afonso Arinos. Áquela época, tramitava um Anteprojeto, proposto por Barbosa Lima Sobrinho, o qual conceituava empresa brasileira como sendo aquela cujo controle de capital pertencesse a brasileiros, devendo ser sediada no território nacional, que seria o centro de suas decisões. As correntes divergentes chegaram a um consenso. Admitiram, no revogado art. 171 da Constituição, a existência de: a) empresas brasileiras; b) empresas brasileiras de capital nacional e; c) empresas estrangeiras. Somavam-se, às últimas, as multinacionais e as

*constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País*”, pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995. Atualmente, portanto, assegura-se tratamento favorecido às empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras (não mais, necessariamente, de capital nacional) e que tenham sua sede e administração no País.

O princípio é aplicado<sup>43</sup> por norma do artigo 179, segundo a qual, “*A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.*”<sup>44</sup>. Sob a égide da Constituição de 1988, diversos textos legislativos já regularam a matéria, sobre os quais discorreremos oportunamente.

## **Seção 2. Pressupostos econômicos**

As pequenas empresas representam, no Mundo atual, uma considerável força econômica. Em muitos países, respondem por significativas parcelas do produto interno bruto (PIB) e por grande parte dos empregos.

Não há, no Mundo, um critério único para definir as pequenas empresas. Os critérios mais utilizados são o número de empregados, o montante da receita bruta auferida (anual ou mensal) e o montante do capital realizado (como ocorre em Taiwan).<sup>45</sup>

Segundo dados do BNDES, as pequenas empresas representam a absoluta maioria em diversas nações. Em países como Brasil, Estados Unidos, Itália, Canadá, Taiwan, Alemanha, Coreia do Sul, Japão, Reino Unido e México, mais de 98% das

---

transnacionais...” (BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva. 2002, ISBN 8502036734, p. 1176).

<sup>43</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10ª e 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995 e 01/2003, ISBN 8574204749.

<sup>44</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Artigo 179 (redação original).

<sup>45</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 8.



empresas são pequenas. Nestes (exceto nos EUA) mais da metade dos postos de trabalho estão em pequenas empresas<sup>46</sup>.

Na Itália e em Taiwan, a participação das empresas na economia é a maior dentre os países analisados. Na Itália, as pequenas empresas responderam (em 1996) por 69% do total de exportações do país (cerca de US\$ 165 bilhões). Em Taiwan, elas foram responsáveis por 49% das exportações (cerca de US\$ 29 bilhões)<sup>47</sup>.

Nos Estados Unidos, as pequenas empresas respondem por dois quintos do Produto Nacional Bruto (PNB) ou, aproximadamente, US\$ 1,3 trilhão. Segundo SOLOMON, as pequenas empresas americanas rivalizam, em tamanho de recursos, com toda a economia do Japão da década de 1970<sup>48</sup>. Sua força, segundo o autor, divide espaço com as três maiores potências da economia americana, ou seja, o grande capital, o setor público e os sindicatos<sup>49</sup>.

Como exemplo, podemos citar a presença das pequenas empresas americanas nas exportações. Em 1992, de um total de 112,8 mil empresas exportadoras, 95,7% eram pequenas empresas (108 mil). Estas empresas foram responsáveis por 29,5% do faturamento com exportações nos EUA (cerca de US\$ 103 bilhões<sup>50</sup>).

Na União Européia, as microempresas representaram, em 1994, 93,1% do total de empresas, ocupando 29,6% da força de trabalho. As pequenas empresas, no mesmo período, perfaziam 6,3% do total de empresas, ocupando 25% da força de trabalho. Os

---

<sup>46</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 10.

<sup>47</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 11-12.

<sup>48</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, 408p., p. 8.

<sup>49</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, 408p., p. 9

<sup>50</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 11-12.

dois segmentos, juntos, somam 97,4% do total de empresas e 54,6% do total de postos de trabalho<sup>51</sup>.

Segundo dados da década de 1980, a participação média no volume de negócios oscilava entre os países europeus, sendo maior na França (65% do total de negócios); e menor nos Países Baixos (15%) <sup>52</sup>. Segundo ALAN MULHERN, “...*La PYMI domina la mitad del sector manufacturero, el 90% de los sectores de construcción y comercio y el 66% de los servicios. También controla la mayoría de la distribución... La PYMI domina el 66% de las ventas no primarias de la UE...*”<sup>53</sup>.

No Japão, as pequenas empresas tiveram importante papel na reconstrução da economia, arrasada pela Segunda Guerra Mundial. Seu papel foi decisivo, sobretudo na década de 1960 (embora perdure até hoje). Em 1963, por exemplo, as pequenas empresas respondiam por grande parte das exportações e da produção, como demonstra FRACAROLLI: “... 50,6% dos produtos alimentícios, com 76,7% dos têxteis, com 80,3% das roupas confeccionadas, com 96,2% dos produtos de madeira, com 94,9% dos móveis, com 98% dos artigos de couro e com 90,4% das máquinas de precisão...”

<sup>54</sup>.

No Brasil não é diferente. No final da década de 1990<sup>55</sup>, 97% (noventa e sete por cento) das empresas registradas eram pequenas empresas. Em 2008, nosso país foi

---

<sup>51</sup> MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes, pp. 63-85.

<sup>52</sup> “...Las estadísticas revelan que en los diez primeros países industrializados del mundo occidental, la participación de las PYME en el volumen de negocios asciende a un 56% (1), este dato, poco significativo en sí mismo, oculta una cierta disparidad en cuanto a la importante función socioeconómica que las PYME desempeñan en cada uno de estos diez países, así por ejemplo, mientras estos porcentajes se sitúan en un 65 % para Francia, un 60 % para Suiza, un 54 % en los Estados Unidos y un 50 % en la República Federal de Alemania, descienden ostensiblemente en otros países como el Reino Unido con un 40%, Suecia con un 30 % y los Países Bajos con un 15 % (2)...” (CERVERA, Rafael Calduch. **La política comunitaria en favor de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de instituciones europeas, ISSN 0210-0924, Vol. 8, N° 3, 1981, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC). ISSN 0210-0924, pp. 761-792).

<sup>53</sup> MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes, pp. 63-85.

<sup>54</sup> FRACAROLLI, Luíz Machado. **Pequenas e médias empresas: aspectos legais**. São Paulo: Pioneira, 1975, p. 49-50.

<sup>55</sup> Estes dados são produzidos, sobretudo, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no que tange às características gerais das micro e pequenas empresas brasileiras; da Secretaria da Receita

classificado como sétimo mais empreendedor, num grupo de trinta e sete pesquisados pela *Global Entrepreneurship Monitor* (GEM) <sup>56</sup>. Segundo dados de 1997, as pequenas empresas eram maioria em diversos segmentos, como no comércio (98,9%), serviços (96,36%) e indústria (95,95%) <sup>57</sup>.

A participação das pequenas empresas no PIB, na oferta de empregos e em outros indicadores econômicos vem crescendo, desde a década de 1970. Segundo TOURAINE, o processo de Globalização da economia mundial e o avanço das redes informatizadas são os grandes responsáveis por este crescimento, na medida em que estimularam a fragmentação e a especialização das organizações<sup>58</sup>.

No Brasil, mantém-se esta tendência ao crescimento da participação e importância econômica das micro e pequenas empresas, conforme revela estudo do SEBRAE:

*...Em conjunto, as micro e pequenas empresas responderam, em 2002, por 99,2% do número total de empresas formais, por 57,2% dos empregos totais e por 26,0% da massa salarial. Em função do aumento expressivo do número de empregos gerados entre os dois anos nos dois segmentos, a massa salarial apresentou incremento real de 57,3% nas microempresas e 37,9% nas pequenas...<sup>59</sup>.*

A atividade das pequenas empresas, por outro lado, é benéfica à economia em geral.

Sob o ponto de vista econômico, o segmento das pequenas empresas apresenta três grandes virtudes, segundo SOLOMON: “... 1) *facilita a mudança*; 2) *propicia o*

---

Federal do Brasil (RFB), quanto às relações tributárias destes segmentos; e do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), representando dados oriundos do setor privado.

<sup>56</sup> BORGES, Beatriz. **Brasil ocupa sétimo lugar no ranking de países empreendedores**. Brasília: Agência SEBRAE de Notícias, 14/02/2008.

<sup>57</sup> RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000.

<sup>58</sup> TOURAINE, Alan. **Um Novo Paradigma – Para Compreender o Mundo de Hoje**. Tradução de Gentil Avelino Tilton *et al.* Petrópolis: Vozes, 2006, ISBN 8532633188, p. 32.

<sup>59</sup> BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Boletim Estatístico das Micro e Pequenas Empresas: Observatório SEBRAE, 1º Semestre de 2005**. Disponível em [www.sebrae.com.br](http://www.sebrae.com.br). Acesso em 09/03/2008.

*lastro de estabilidade da economia; 3) é, na realidade, o principal respaldo comercial dos valores do ambiente sócio-econômico do livre mercado.”.<sup>60</sup>*

O desempenho destas funções, na maioria das vezes, ocorre de forma involuntária. O pequeno empresário, certamente, não é insensível a questões políticas, sociais, ambientais ou humanitárias; mas seu propósito fundamental é o progresso material próprio. Não obstante, ao exercer sua atividade, mesmo com propósitos predominantemente egoísticos, gera benefícios não somente a si próprio. As pequenas empresas favorecem a estabilização da conjuntura econômica, suavizando as oscilações do Mercado e garantem o abastecimento de setores com maior risco e menor retorno. Sua atividade, portanto, é essencial para a estabilidade das grandes empresas e da Economia em geral<sup>61</sup>.

Portanto, segundo BATALHA, constitui erro acreditar que: “... *as grandes empresas não podem desenvolver-se senão em detrimento das pequenas, como se o campo da produção fosse rigorosamente limitado. Elas cresceram a seu lado e não à sua custa...*” <sup>62</sup>. ESCUDERO complementa que a pequena empresa é uma importante aliada e auxiliar da grande empresa e conclui que não há, na verdade, um real antagonismo entre elas<sup>63</sup>. Embora, em geral, concordemos com esta visão, é de se registrar que a concorrência com as grandes empresas é desigual e constitui um dos fatores de risco para os pequenos negócios.

Outro fator positivo é o estímulo às inovações tecnológicas e organizacionais. Nos EUA, por exemplo, metade dos investimentos em inovações provém das pequenas empresas<sup>64</sup>.

---

<sup>60</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, 408p., p. 10.

<sup>61</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, 408p., p. 10.

<sup>62</sup> BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 43.

<sup>63</sup> ESCUDERO, German Prieto. **Empresas pequeñas “versus” empresas grandes?** Revista de Economía Política. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, mayo-agosto 1978, pp. 105-124.

<sup>64</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 12.

Mas há também problemas inerentes ao setor. A maior exposição ao risco e a margens de lucros menores ocasiona uma alta taxa demográfica, ou seja, os índices de natalidade e de mortalidade de pequenas empresas são normalmente muito altos. E a taxa de mortalidade é inversamente proporcional ao tempo de atividade das empresas.

Isso significa que grande parte das empresas encerra suas atividades nos primeiros anos de funcionamento<sup>65</sup>. No Brasil, estima-se que em cada dez empresas que iniciam suas atividades, oito as encerram antes do primeiro ano de funcionamento. Por isso, alguns autores usam a expressão “mortalidade infantil” para as pequenas empresas<sup>66</sup>.

No Brasil (1999), por exemplo, a taxa de mortalidade de empresas, nos seus três primeiros anos de vida, oscilou entre 30 a 73%, dependendo da região considerada. Mais precisamente, de 30 a 61% no primeiro ano de vida; de 40 a 68% no segundo ano e de 55 a 73% no terceiro ano de vida<sup>67</sup>. Em 2004, segundo o SEBRAE, 49,9% encerraram suas atividades nos dois primeiros anos; 56,4% com até três anos e 59,9% com até quatro anos<sup>68</sup>.

Nos Estados Unidos, a taxa de “mortalidade infantil” das empresas (1995-2000) foi de 30,2%, enquanto a mortalidade nas grandes empresas, no mesmo período, ficou em 11,9%<sup>69</sup>.

---

<sup>65</sup> “...A pesar de la vitalidad de las micro y pequeñas empresas, la “mortalidad” de estas últimas es alta. Afortunadamente la “natalidad” es mayor, permitiendo así un crecimiento estable de 1,8% en el número de empresas durante el período 1988-1992. En los gráficos 3 y 4 se puede observar el crecimiento en el número de las micro y pequeñas empresas. La probabilidad de “defunción” de una empresa es más alta en los tres primeros años (10% de “mortalidad”)...” (MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes, pp. 63-85).

<sup>66</sup> FABRETTI, Lúdio Camargo. **Simples nacional: Estatuto Nacional das Microempresas, ME e das Empresas de Pequeno Porte, EPP; regime tributário simplificado**. São Paulo: Atlas, 2007, ISBN 9788522448968, p. 3.

<sup>67</sup> RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000.

<sup>68</sup> BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Boletim Estatístico das Micro e Pequenas Empresas: Observatório SEBRAE**, 1º Semestre de 2005. Disponível em [www.sebrae.com.br](http://www.sebrae.com.br). Acesso em 09/03/2008.

<sup>69</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 13

Não obstante, a “taxa de natalidade” também é alta. Em muitos países, é superior à de mortalidade, embora normalmente andem próximas. Podemos citar o exemplo dos Estados Unidos, onde, no mesmo período antes apontado (1995-2000) a taxa de natalidade foi de 35,1% (4,9% superior à de mortalidade) <sup>70</sup>.

Portanto, a pequena diferença entre as taxas não permite, por si, crescimento significativo das pequenas empresas, razão pela qual a maioria dos países opta pela intervenção do Estado, na forma de regimes jurídicos de proteção e estímulo. Na União Européia, por exemplo, a diferença entre as taxas de mortalidade e natalidade foi de apenas 1,8% (1988-1992) <sup>71</sup>.

Por outro lado, quanto maior o porte da empresa, menores as taxas de natalidade e mortalidade. Segundo dados do IBGE, relativos a 2000, as taxas de mortalidade em empresas com mais de cinco colaboradores eram 50% inferiores que nas empresas com até cinco pessoas <sup>72</sup>.

São apontadas várias causas para esta alta taxa de “mortalidade infantil”. A principal causa é a falta de acesso ao crédito, e, embora em menor grau, também a alta carga tributária. No Brasil, a carga tributária está entre as causas mais apontadas <sup>73</sup>, conforme pesquisa do SEBRAE <sup>74</sup>. HUGO DE BRITO MACHADO, a respeito, observa que:

*(...) o cumprimento do dever tributário em nosso País vem-se tornando impossível, a não ser para as grandes empresas que dominam o mercado e ditam seus preços. A carga tributária e a burocracia cresceram tanto que a instalação de pequenas*

---

<sup>70</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 13.

<sup>71</sup> MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes, pp. 63-85.

<sup>72</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro, 2003. ISBN 8524036680, p. 20.

<sup>73</sup> Em primeiro lugar, 24,1% dos entrevistados apontaram a "falta de capital de giro", como a causa do encerramento. Em segundo lugar, 16% dos entrevistados atribuíram o encerramento à "impostos altos/tributos".

<sup>74</sup> BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Boletim Estatístico das Micro e Pequenas Empresas**: Observatório SEBRAE, 1º Semestre de 2005. Disponível em [www.sebrae.com.br](http://www.sebrae.com.br). Acesso em 09/03/2008, p. 82.

*empresas em nosso País se tornou praticamente inviável, daí resultando o elevado e crescente índice de desemprego.*<sup>75</sup>.

Podemos citar como exemplo dados de 1999. Mesmo com o tratamento favorecido conferido pelo regime do SIMPLES Federal<sup>76</sup>, as pequenas empresas (inclusive as microempresas) arrecadaram cerca de R\$ 4 bilhões. Embora a arrecadação total da Secretaria da Receita Federal, no mesmo ano, tenha sido de R\$ 151 bilhões<sup>77</sup>, é possível perceber o impacto proporcional da carga tributária sobre o setor.

Em 1998, uma pesquisa com 399 pequenos empresários em São Paulo apontou que a principal causa da redução de seu desempenho foi a elevada carga tributária<sup>78</sup>.

Nos Estados Unidos, da mesma forma, foram apontados como principais fatores determinantes para o fechamento de pequenas empresas (1995-2000): problemas financeiros, condições econômicas, motivos internos e impostos<sup>79</sup>.

Em relatório da Comissão Econômica para a América Latina e Caribe (CEPAL) de 2000, foram analisados doze países da América Latina (dentre eles, Argentina, Brasil, México e Chile). Em muitos existem regimes tributários favorecidos, embora o excesso de tributos seja apontado com mais ênfase no Brasil e no México. Os programas mais desenvolvidos, e já em aplicação, estão na Argentina, Brasil, Chile e México. Havia também projetos na Bolívia, Venezuela, Colômbia, Peru e Equador, inexistindo qualquer informação quanto ao Paraguai e Costa Rica.<sup>80</sup>

---

<sup>75</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205613, p. 27.

<sup>76</sup> **SIMPLES Federal**. O SIMPLES Federal é o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, previsto pela Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Seu nome oficial era Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

<sup>77</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Arrecadação de dezembro de 1999**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/ResultadoArrec/1999/dezembro/default.htm>, acesso em 08/03/2008.

<sup>78</sup> Redação. **Estudo em SP revela desaquecimento: Excesso de tributos é maior queixa**. Folha de São Paulo, São Paulo, 17 de janeiro de 1999, Edição São Paulo, seção Balcão Folha-Sebrae, p. 2.

<sup>79</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 13.

<sup>80</sup> HASENCLEVER, Lia. **Políticas de Apoio às Pequenas e Médias Empresas na América Latina: Proposta Metodológica** (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe CEPAL). Rio de Janeiro, CEPAL, 2003, p. 10.

Ainda em relação à “mortalidade infantil” das pequenas empresas, é importante registrar que a expressão “mortalidade” não significa, na maioria dos casos, o fim de suas atividades. Em especial no Brasil (mas também em diversos outros países) encontramos o fenômeno da “informalidade”, que consiste, em síntese, na continuidade das atividades econômicas da pequena empresa, sem o cumprimento das obrigações impostas pela legislação.

No Brasil, em 2006 havia cerca de 10,3 milhões de pequenas empresas “informais” em atividade<sup>81</sup>. Este gigantesco contingente não representa problema novo, e surge como consequência de vários fatores, tais como: falta de estrutura econômica dos empresários, carga tributária excessiva, ineficácia da fiscalização do Estado, complexidade e multiplicidade de obrigações legais.

A informalidade frustra, em especial, o cumprimento da legislação trabalhista, previdenciária e tributária, e favorece toda sorte de infrações. Neste sentido comenta BASTOS:

*... A insistência do Estado em cobrar-lhes [das pequenas empresas] uma quantidade de procedimentos burocráticos que não estão em condições de satisfazer acelera, por certo, a acentuada tendência já identificada na nossa economia para a passagem à clandestinidade ou, se se preferir, à economia invisível ou informal...<sup>82</sup>.*

Outro fator negativo é o baixo valor agregado por empregado. Costuma-se apontar que o valor agregado ou faturamento produzido por empregado é inferior em pequenas empresas do que nas grandes empresas. Mas esta visão tradicional vem sofrendo revisões, sobretudo em face de recente estudo da OCDE<sup>83</sup> (1999) apontando

---

<sup>81</sup> FUCS, José. **"Demorou! Depois de três anos de espera, o Congresso aprova uma lei que estimula o empreendedorismo e inibe a informalidade"**. Revista Época, n.445, 27 nov., 2006, p.30-32.

<sup>82</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 7º Volume. São Paulo: Saraiva. 1990. ISBN 8502007106, p. 187.

<sup>83</sup> OCDE (ou OECD, em inglês), é a sigla que designa a “Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico”. Trata-se de um organismo internacional, com sede na França (Paris), que se dedica a promover a liberdade de iniciativa e a democracia representativa. É composto de trinta países membros, a saber: Alemanha (1961) Austrália (1971) Áustria (1961) Bélgica (1961) Canadá (1961) Coreia do Sul (1996) Dinamarca (1961) Eslováquia (2000) Espanha (1961) Estados Unidos (1961) Finlândia (1969) França (1961) Grécia (1961) Hungria (1996) Irlanda (1961) Islândia (1961) Itália (1962) Japão (1964) Luxemburgo (1961) México (1994) Noruega (1961) Nova Zelândia (1973) Países Baixos



que as mudanças na produtividade global ocorrem tanto porque firmas individuais aumentam seus níveis de produtividade como porque elas expandem e expulsam as firmas de baixa produtividade<sup>84</sup>.

Também desfavorece o “custo burocrático”. Entende-se por “custo burocrático”<sup>85</sup> o conjunto de despesas para que a empresa possa satisfazer as obrigações legais necessárias a sua regular atividade, como, por exemplo, as despesas com serviços de contabilidade, com equipamentos de medição<sup>86</sup>, com selos, notas, livros, registros ou softwares fiscais e assemelhados.

Há custos burocráticos mínimos e que independem do porte da empresa. Se estes custos mínimos são altos, serão mais onerosos na pequena empresa, pois, ao deter poucos recursos financeiros e humanos, vê-se ainda obrigada a imobilizá-los em processos burocráticos<sup>87</sup>.

### **Seção 3. Pressupostos políticos e sociais**

A influência das pequenas empresas transcende ao campo econômico. Propiciam alternativa atenuante ao desemprego (e problemas dele decorrentes)<sup>88</sup>; democratizam o capital e o domínio da tecnologia; auxiliam na descentralização da economia,

---

(1961) Polónia (1996) Portugal (1961) Reino Unido (1961) República Checa (1995) Suécia (1961) Suíça (1961) Turquia (1961). Possui ainda um país como observador: República da China (2004).

<sup>84</sup> RODRIGUES. Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000.

<sup>85</sup> Expressão corrente em publicações de origem econômica.

<sup>86</sup> No Brasil, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 sujeitou alguns industriais, no segmento de bebidas, à instalação de medidores de vazão para controle da quantidade efetivamente produzida na indústria. Embora se trate de medida oportuna e necessária, em especial para combater a evasão fiscal, este custo é atribuído integralmente ao contribuinte, e representa quantias consideráveis.

<sup>87</sup> RODRIGUES. Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000.

<sup>88</sup> “...Desempleo: el aumento en el desempleo en los últimos 30 años en la UE ha estimulado a más personas a establecer sus propias microempresas. Estudios en Gran Bretaña demuestran que muchos de los desempleados que han establecido pequeñas empresas lo han hecho con la ayuda de subsidios del gobierno. Cuando se suspenden estos subsidios ocurre, frecuentemente, un declinamiento de estas empresas. En otras palabras, parece haber una estrecha correlación entre la creación de estas empresas y los subsidios, los cuales actúan como un aliciente mayor que la situación de desempleo (Storey, 1994)...” (MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes, pp. 63-85).

propiciando novas oportunidades de desenvolvimento às regiões menos favorecidas<sup>89</sup>; constituem instrumento de afirmação de soberania econômica, com influências nas relações internacionais e frente ao processo de globalização da economia; e favorecem o crescimento da arrecadação tributária, conferindo maior estabilidade financeira ao Estado.

Quanto ao desemprego, as pequenas empresas desempenham importante papel. As pequenas empresas são responsáveis por grande parte das ofertas de empregos no setor privado, em diversos países.

Nos Estados Unidos (década de 1980), metade dos postos de trabalho encontrava-se junto a este setor<sup>90</sup>. No período de 1990 a 1995, as pequenas e médias empresas foram responsáveis por 76,5% dos novos postos líquidos de trabalho criados, empregando 53,3% do total de trabalhadores do país. Neste total, as empresas com até 19 trabalhadores foram responsáveis por 49% dos novos postos<sup>91</sup>.

Na União Européia (1994), as pequenas empresas responderam por 54,6% do total de empregos formais. Deste total, 29,6% dos empregos foram gerados pelas microempresas e 25% pelas pequenas empresas<sup>92</sup>. No período entre 1988 e 1995 as empresas com até cem trabalhadores criaram 260 mil novos empregos por ano<sup>93</sup>.

No Brasil, as microempresas geram a maior parte dos empregos. Em 1996, as microempresas geraram 6,9 milhões de empregos. Somadas às pequenas empresas, foram 11 milhões de empregos. Este número saltou para 15,8 milhões em 2002 (10 milhões nas microempresas e 5,8 milhões nas pequenas empresas). Um crescimento (médio) de 42%, enquanto a oferta nas empresas de médio e grande porte cresceu

---

<sup>89</sup> BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 35-38.

<sup>90</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, 408p., p. 9.

<sup>91</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 10-11.

<sup>92</sup> MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes, pp. 63-85.

<sup>93</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 10-11

apenas 9%<sup>94</sup>. As altas taxas de informalidade, certamente, escondem resultados ainda mais impressionantes.

Em relação ao emprego, alguns aspectos são característicos das pequenas empresas, em diversas partes do Mundo.

Primeiramente, há uma forte predominância, sobretudo nas empresas menores (microempresas, no Brasil) de mão de obra própria, ou seja, trabalho desempenhado pelos proprietários, sócios e membros da família<sup>95</sup>.

O segundo aspecto consiste no predomínio de emprego de mão de obra não qualificada ou semi qualificada. Por este motivo, a empresa pertencente a membros da família (pais, tios, avós e assemelhados) é a principal porta de acesso ao primeiro emprego.

As pequenas empresas, por outro lado, abrem opções de emprego a trabalhadores historicamente desvalorizados pelo mercado de trabalho, como pobres, mulheres<sup>96</sup>, idosos, deficientes físicos, menores (ou prestes ao serviço militar), gestantes e pessoas de formação educacional deficiente<sup>97</sup>.

Dessa forma, favorecem a emancipação social de minorias tradicionalmente vitimadas pela discriminação de gênero, raça, religião ou de outras espécies.

Nos Estados Unidos, por exemplo, entre 33 e 35% das pequenas empresas são governadas por mulheres, ou seja, 12 milhões de empresas com faturamento de R\$ 4 bilhões (1998)<sup>98</sup>. Outras pesquisas revelam desempenhos satisfatórios de empresas

---

<sup>94</sup> FUCS, José. "Demorou! Depois de três anos de espera, o Congresso aprova uma lei que estimula o empreendedorismo e inibe a informalidade". Revista Época, n.445, 27 nov., 2006, p.30-32.

<sup>95</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro, 2003. ISBN 8524036680, p.

<sup>96</sup> MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes, pp. 63-85.

<sup>97</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro, 2003. ISBN 8524036680, p.

<sup>98</sup> Editoria Dinheiro. **Mulher dirige um terço das micro nos EUA**. Folha de São Paulo, São Paulo, 30 de junho de 1999, p. 2-2.

administradas por outras minorias (afro-descendentes, hispânicos, indígenas, dentre outros).

Em épocas de recessão, as pequenas empresas atenuam os efeitos das demissões, ao propiciarem a opção do “auto-emprego”. Define-se auto-emprego como a hipótese de trabalhadores desempregados que, como alternativa de sobrevivência, passam a se dedicar a atividades por conta própria e acabam por se assemelhar a uma pequena empresa (quando não constituem uma)<sup>99</sup>. Esta característica representa grande alívio às políticas públicas, sobretudo de Seguridade Social (ou seja, Saúde, Previdência e Assistência Social), pois o “auto-emprego” reduz a demanda por subsídios públicos, destinados a manutenção do mínimo vital.

Além do desemprego, a atividade das pequenas empresas favorece a democratização do capital e do domínio da tecnologia. Neste sentido BASTOS:

*...De outra parte são um instrumento útil para a democratização do capital, assim como para a criação de estímulos a que um maior número de pessoas se lance à atividade empresarial...*<sup>100</sup>.

Conforme observa MORAES<sup>101</sup>, o pequeno empresário (ainda que inconscientemente, por vezes) atua no sentido de estabelecer novo centro de equilíbrio, que possa dividir forças com o domínio dos grandes capitais.

Um dos instrumentos importantes neste contexto é o cooperativismo; outro, o associativismo. A união de pequenas empresas sob a coordenação de cooperativas (sob o aspecto econômico) e em associações (sob o aspecto político e social) reduz sua desvantagem na competição com as grandes corporações. Estas entidades acabam consolidando certa “consciência de classe”, como resume MORAES:

*As reivindicações específicas do segmento da microempresa são mais do que questões de uma classe que busca sua acomodação, dentro do sistema econômico. Elas representam uma posição política, de profundas transformações no plano social, dentro*

---

<sup>99</sup> RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000.

<sup>100</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 7º Volume. São Paulo: Saraiva. 1990. ISBN 8502007106, p. 36.

<sup>101</sup> MORAES, Luiz Augusto. **A ideologia da microempresa**. Curitiba: s.n., 1986, p. 9.

*do mais participativo que o termo possa conotar à sociedade. Posição esta que o Estado nunca negou, porém jamais reconheceu na prática.*<sup>102</sup>.

As pequenas empresas auxiliam na descentralização da economia, propiciando novas oportunidades de desenvolvimento às regiões menos favorecidas.

O exemplo mais lembrado é o da Itália que, a partir da década de 1950, adotou tratamento favorecido com o objetivo de propiciar o resgate sócio-econômico da região do *Mezzogiorno* (sul da península), historicamente menos favorecida que a região norte<sup>103</sup>. Mas existem muitos outros exemplos em diversos países, inclusive no Brasil, onde esta questão influenciou parte das reformas introduzidas pela emenda Constitucional nº 42, de 2003, ao permitir condições de enquadramento diferenciadas por Estados no regime unificado de arrecadação (que hoje chamamos de SIMPLES Nacional).

Nas regiões menos favorecidas sócio-economicamente, as características da empregabilidade oferecida pelas pequenas empresas é a principal porta de acesso. Como vimos, as pequenas empresas exigem menor qualificação e oferecem oportunidades a grupos segregados e desfavorecidos, o que serve perfeitamente para a realidade destas regiões.

Pesquisa do SEBRAE, sobre a constituição de empresas por região no Brasil (período de 1990-1999) demonstrou que o percentual de pequenas empresas constituídas nas regiões econômicas menos favorecidas é maior (em proporção às empresas de médio e grande porte) que nas regiões mais desenvolvidas. Na Região Sudeste, por exemplo, 44% das empresas nascidas neste período eram microempresas, enquanto na Região Norte este percentual salta para 70%<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> MORAES, Luiz Augusto. **A ideologia da microempresa**. Curitiba: s.n., 1986, p. 9.

<sup>103</sup> Trataremos, com maiores detalhes, sobre este tema, quando falarmos sobre o tratamento favorecido na Itália.

<sup>104</sup> BOTELHO, Marisa dos Reis. MENDONÇA, Maurício. NARETTO, Nilton. **A Trajetória das Políticas Públicas para Pequenas e Médias Empresas no Brasil: do Apoio Individual ao Apoio a empresas articuladas em arranjos Produtivos Locais**. Brasília. Planejamento e Políticas Públicas (IPEA). Jul-dez/2004. pp. 63-117.

As pequenas empresas também favorecem a afirmação da soberania, em especial no setor econômico. Discorreremos sobre o tema, na análise das relações com o Princípio da Soberania Nacional, mas podemos adiantar que, ao ser composta predominantemente por brasileiros (ou, ao menos, residentes permanentes no Brasil), estas empresas garantem a atividade e o abastecimento da economia interna e dos empregos, e permitem nossa afirmação no cenário externo (com sua participação nas exportações).

Isso, obviamente, não significa o ostracismo das empresas de médio e grande porte (inclusive sob controle estrangeiro). Na verdade, a participação das transnacionais e multinacionais, em certa medida, é importante para nossa Economia, mas também é importante contrabalançar seu poderio com agentes econômicos mais comprometidos com nosso País e com nosso povo.

O processo de globalização da economia não significa, apenas, abertura internacional de mercados e aumento da liberdade dos intercâmbios. A maior liberdade no comércio e nas relações econômicas internacionais, ao mesmo tempo em que traz benefícios, também acarreta riscos, sentidos mais diretamente pelas nações e economias menos favorecidas – que é o caso da brasileira. A ação livre de grandes conglomerados internacionais em nosso País tende a criar um ambiente inóspito (ou, no mínimo, perigoso) para as pequenas empresas nacionais, dotadas de menor poder econômico e tecnológico. Esta realidade, inegavelmente, influi sobre o Direito.

Por outro lado, a desoneração tributária, que é um dos objetivos recorrentes dos programas de tratamento favorecido em diversos países, não representa ônus ao erário público. Ao contrário, costuma traduzir-se em aumento de arrecadação de tributos e em benefícios à atividade financeira do Estado<sup>105</sup>.

---

<sup>105</sup> FRACAROLLI, Luíz Machado. **Pequenas e médias empresas: aspectos legais**. São Paulo: Pioneira, 1975, p. 138.

A razão para isso é que o estímulo à formação, ao crescimento e à estabilidade das pequenas empresas, resultante da desoneração tributária, aumenta o número de contribuintes, ao mesmo tempo em que cresce junto com o faturamento dos negócios<sup>106</sup>.

Outro elemento, particularmente importante para o Brasil, é o efeito de “formalização”, capaz de gerar o crescimento do número de contribuintes através do estímulo à constituição e funcionamento regular das unidades produtivas já em atividade, mas que trabalham de forma clandestina<sup>107</sup>. Parte-se do pressuposto que uma das causas mais comuns para a informalidade é a impossibilidade de arcar com os “custos burocráticos”, a que fizemos referência antes. Alguns autores, neste particular, referem-se a uma “informalidade famélica”, como ocorre com comerciantes ambulantes.

ESCUADERO, comentando a situação da Espanha, lembra-nos ainda de outras relevantes funções sociais: a) As pequenas empresas favorecem a ética no cenário econômico e social, pois, ao lidarem direta e pessoalmente com seus clientes, e não tendo acesso a vultosas somas ou prestígio político, funcionam inconscientemente como “censores” das grandes corporações, prevenindo delitos “de colarinho branco”. b) O contato direto com os clientes favorece a adaptabilidade aos novos gostos e a descoberta de novos meios de satisfação das necessidades individuais. c) As pequenas empresas favorecem a emancipação de minorias discriminadas, e oferecem novas oportunidades de satisfação a consumidores “esquecidos”, como idosos, gestantes, crianças, deficientes físicos ou mentais, dentre outros<sup>108</sup>.

---

<sup>106</sup> FUCS, José. **"Demorou! Depois de três anos de espera, o Congresso aprova uma lei que estimula o empreendedorismo e inibe a informalidade"**. Época, n.445, 27 nov., 2006. Rio de Janeiro: Globo, p.30-32.

<sup>107</sup> FUCS, José. **"Demorou! Depois de três anos de espera, o Congresso aprova uma lei que estimula o empreendedorismo e inibe a informalidade"**. Época, n.445, 27 nov., 2006. Rio de Janeiro: Globo, p.30-32.

<sup>108</sup> “...Para concluir y resumir el trabajo resaltemos que, en las actuales sociedades dinámicas, las "PME" cumplen, según se ha probado, importantes funciones sociales, entre cuyas vertientes múltiples cabe destacar: Los grandes valores éticos, que extienden y contagian el espíritu de moralidad que infunde el conjunto del personal, en la generalidad de los casos, en las limitaciones dimensionales de las "PME", sin posibilidad de comisión de delitos denominados de "cuello blanco". En su condición de eficientes auxiliares de las grandes empresas, sin pretensiones competitivas en el mercado exterior, las "PME" tienen bien ganado puesto en las economías nacionales, sin que, en modo alguno, desmerezcan cuando las correlacionamos con las grandes empresas de la "standarización" y de la producción en serie. Identificación de las "PME" con el alto grado de rentabilidad, con los beneficios elevados y nunca con los

Por fim, (e como consequência) vem crescendo o prestígio social do pequeno empresário em todo o Mundo<sup>109</sup>. TOURAINE observa a respeito:

*...as graves consequências da crise das bolsas, desencadeada por uma forte especulação sobre os valores tecnológicos, acentuaram a desconfiança em relação às grandes empresas, que apareceram menos como a vanguarda da modernização e mais como agentes de uma especulação desenfreada, ou como fontes de enriquecimento direto para seus dirigentes...*<sup>110</sup>.

Em nosso país, como consequência deste processo, há centenas (talvez milhares) de Associações de Micro e Pequenas Empresas espalhadas por nossas cidades, muitas delas ostentando reconhecimento de utilidade pública. A influência política de organizações ligadas aos pequenos empresários é crescente no Brasil.

---

negocios ruinosos. Las "PME" tienen el privilegio de los contactos directos con su clientela, adaptándose fácilmente a los nuevos gustos y tendencias. La automatización y la técnica del calculador se pueden aplicar en las "PME" sin que nada tenga que ver con la producción a gran escala de las empresas gigantes. Las "PME", con sus propias bases de óptimas, creemos, fórmulas organizativas, tienen grandes posibilidades de adaptación a corto plazo, con mayores y prospectivas probabilidades de superación de eventuales oscilaciones coyunturales. .." (ESCUDERO, Germán Prieto. **Función social de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de economía política. Vol. VII, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955, pp. 143-168).

<sup>109</sup> MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes, pp. 63-85.

<sup>110</sup> TOURAINE, Alan. **Um Novo Paradigma – Para Compreender o Mundo de Hoje**. Tradução de Gentil Avelino Tilton *et al.* Petrópolis: Vozes, 2006, ISBN 8532633188, p. 32.



## **Capítulo 2. Breve análise do Tratamento Favorecido Tributário em Direito Comparado**

Poucos são os sistemas jurídicos atuais que não prevêem alguma espécie de tratamento favorecido às suas pequenas empresas. Os critérios para definição de pequenas empresas (destinatárias deste tratamento) variam, em geral, entre dois principais índices: a) número de empregados (ou trabalhadores) e; b) faturamento periódico. Há muitos países que combinam ambos os critérios.

Conforme exemplos de BASSOLI e ZANLUCHI<sup>111</sup>, países como o México, Irlanda, Alemanha, Suíça, Irã e Austrália vinculam a definição de microempresa ou empresa de pequeno porte ao número de empregos oferecidos.

O faturamento anual, por sua vez, é critério classificador em países como Uruguai, Venezuela, Estados Unidos, Dinamarca, Espanha, Itália e Israel<sup>112</sup>.

No Direito Internacional, há registros de normas de classificação no MERCOSUL<sup>113</sup> e na União Européia<sup>114</sup>.

---

<sup>111</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer. ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006. ISSN 1677-809X, p. 131.

<sup>112</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer. ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006. ISSN 1677-809X, p. 131.

<sup>113</sup> Resolução GMC 90/ 93, alterada pela Resolução GMC 59/98. Combina faturamento anual com número de empregos fornecidos.

<sup>114</sup> “... Dada esta amplia diversidad de criterios para determinar cuándo nos hallamos en presencia de una Pequeña o Mediana Empresa, en la mayoría de los países se ha optado, por las autoridades económicas, por una vía transaccional y lo más operativa posible y, con frecuencia ateniéndose al criterio más significativo para el tipo de norma adoptada, como, por ejemplo, el número de trabajadores en materia de política laboral y social, el volumen de facturación en materia financiera fiscal, etc. Una revisión de las legislaciones existentes en otros países nos demostraría de forma inmediata tal afirmación, pues mientras en Bélgica la denominación de PYME comprende a todas las empresas que no excedan de 50 trabajadores, esta cifra se eleva a 100 en Irlanda, a 200 en el Reino Unido, a 300 en Japón, a 500 en Francia, Italia y la República Federal de Alemania y hasta 1.500, en ciertos sectores económicos, en los Estados Unidos. La propia Comunidad carece de una delimitación conceptual, precisa y oficial en esta materia, si bien por parte de la División del Artesanado, Pequeñas y Medianas Industrias se ha mantenido en sus informes el criterio de los 500 trabajadores como límite diferenciador entre PYMES y grandes empresas {5}...” (CERVERA, Rafael Calduch. **La política comunitaria en favor de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de instituciones europeas, ISSN 0210-0924, Vol. 8, Nº 3, 1981, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC), pp. 761-792)

Analisaremos, ainda que brevemente, os sistemas de tratamento favorecido tributário presentes em cinco países: Argentina, Estados Unidos da América, Espanha, Itália e Portugal. O propósito desta análise consiste em demonstrar a influência destes sistemas sobre o tratamento favorecido brasileiro, bem como suas semelhanças e diferenças. São sistemas jurídicos de países próximos ao Brasil, seja pelo volume de relações comerciais, seja pela afinidade cultural e histórica.

### **Seção 1. Argentina**

Assim como na Itália e no Brasil, o tratamento favorecido às pequenas empresas experimentou seus primeiros passos, na Argentina, junto ao Direito Privado, em especial no Direito Comercial.

A “*Constitución de La Nación Argentina*” de 1994 não contém disposição específica em favor das pequenas empresas. Mas, em sede infraconstitucional, há um sistema de tratamento favorecido tributário que, atualmente, possui semelhanças com o brasileiro.

Até 1998, D’ANGELA e SALIM informam que os pequenos empreendedores argentinos não gozavam de qualquer diferenciação quanto ao “*Impuesto a las Ganancias y las obligaciones de Seguridad Social*”<sup>115</sup>. Já quanto ao IVA (*Impuesto al Valor Agregado*), havia tratamento favorecido aos contribuintes com faturamento inferior a 144 mil pesos anuais. O tratamento, neste particular, consistia na dispensa de inscrição e em sistema simplificado de recolhimento.

Em 1998, foi criado o “*Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes*”, através da Lei 24.977. Este regime (alcançado de “*Monotributo*”), em vigor até os dias atuais, tem por objetivos: a) simplificar o cumprimento de obrigações acessórias, pelos pequenos empreendedores; b) estimular a legalização dos trabalhadores informais e a

---

<sup>115</sup> D’ANGELA, Walter D.; SALIM, José A **Evolución de los Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes en la República Argentina**. Buenos Aires: AFIP, 2006, p. 5.

adesão ao sistema de Seguridade Social; c) reduzir, tanto quanto possível, a carga tributária suportada pelas pequenas empresas<sup>116</sup>.

Segundo D'ANGELA e SALIM “... *El Monotributo consiste básicamente en un impuesto único de cuota fija mensual que reemplaza en un solo pago a los impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado al que se adiciona las cotizaciones de Seguridad Social y Obra Social...*”<sup>117</sup>.

FENOCHIETTO e PARDO complementam, explicando que:

*...Se establece un nuevo impuesto de forma tal que quienes puedan optar por pagarlo se eximirán automáticamente del impuesto a las ganancias, del IVA y de las contribuciones patronales de jubilación; b) Podrán incluirse en el nuevo régimen las personas físicas, las sucesiones indivisas, y algunas sociedades. Si estas últimas no hacen deberán pagar un importe superior al de las personas físicas; c) El nuevo impuesto constituye un importe fijo por mes en función de las ventas y otros parámetros indicadores del nivel de actividad. De esta forma cada contribuyente podrá quedar encuadrado en alguna de las ocho (8) categorías que se establecen y que serían las indicadoras de su ‘capacidad de contribuir’...*<sup>118</sup>.

A base de cálculo é composta, por exemplo, dos ingressos brutos, do consumo de energia elétrica, a superfície do local, o preço máximo unitário de venda ou a quantidade de empregados<sup>119</sup>. O contribuinte deve se enquadrar em uma das oito categorias previstas, baseando-se no parâmetro máximo de sua categoria. Assim, o recolhimento é fixo por categoria, simplificando a arrecadação e fiscalização<sup>120</sup>.

---

<sup>116</sup> D'ANGELA, Walter D.; SALIM, José A **Evolución de los Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes en la República Argentina**. Buenos Aires: AFIP, 2006, p. 5.

<sup>117</sup> D'ANGELA, Walter D.; SALIM, José A **Evolución de los Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes en la República Argentina**. Buenos Aires: AFIP, 2006, p. 5.

<sup>118</sup> FENOCHIETTO, Ricardo; PARDO, Fernando, apud TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 220.

<sup>119</sup> GONZALEZ CANO, Hugo. **Informe sobre la Situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay) - Primera Parte**. in Boletim AFIP Nº 53, 1º/12/2001, p. 2025.

<sup>120</sup> GONZALEZ, Darío. **Regímenes Especiales de Tributación: Tendencias Actuales en La Política Y Administración Tributaria de Los Países de América Latina**. In Boletim AFIP Nº 59, 1º/06/1992, p. 967.

Em sua versão original, o *monotributo* não se limitava a incluir a contribuição da empresa à Seguridade Social, mas também a contribuição da pessoa natural do empresário<sup>121</sup>.

O custo mensal (à época da publicação da Lei 24.977) variava entre 73 e 512 pesos, de acordo com a categoria de enquadramento<sup>122</sup>.

A Lei 24.977 trouxe, também, alterações com relação ao IVA, aplicável aos contribuintes que não pudessem se inscrever no regime, mas que auferiram, no ano anterior, ingressos iguais ou inferiores ao do “*monotributo*”. Para estes contribuintes (inclusive nas sucessões indivisas), o artigo 2º da Lei previu a opção do registro como responsável junto ao IVA. Até então, a legislação argentina do IVA distinguia os contribuintes registrados e não registrados.

A constitucionalidade deste artigo foi reconhecida, várias vezes, pela Corte Suprema da Argentina<sup>123</sup>, a qual entendeu que “... *La conveniencia de revestir en una u otra categoría de contribuyentes deberá apreciarse en cada caso concreto, dependiendo de las particulares circunstancias que rodeen a cada uno, sin que puedan elaborarse conclusiones de validez general...*”<sup>124</sup>.

---

<sup>121</sup> GONZALEZ, Darío. **Regímenes Especiales de Tributación: Tendencias Actuales en La Política Y Administración Tributaria de Los Países de América Latina**. In Boletim AFIP Nº 59, 1º/06/1992, p. 967.

<sup>122</sup> GONZALEZ CANO, Hugo. **Informe sobre la Situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay) - Primera Parte**. in Boletim AFIP Nº 53, 1º/12/2001, p. 2025

<sup>123</sup> ARGENTINA. **Corte Suprema de Justicia de la Nación**. CONSTITUCION NACIONAL: Constitucionalidad e inconstitucionalidad. Leyes nacionales. Ref.: Impuesto. Impuesto al valor agregado. Monotributo. Prueba. Corresponde confirmar la sentencia que rechazó el planteo de inconstitucionalidad del art. 2º de la ley 24.977, si la actora no aportó a la causa prueba concreta alguna, siquiera mediante indicios, que permita tener por cierta la palmaria inconveniencia que adujo de revestir como responsable inscripta en el IVA, en el caso en que permanezca en el régimen general, al resultarle perjudicial optar por el régimen simplificado. Mayoría: Nazareno, Moliné O'Connor, Belluscio, Petracchi, Boggiano, López, Bossert, Vázquez. Abstención: Fayt. T. 296. XXXV.; Tachella, Mabel Angela c/ D.G.I. - Administración Federal de Ingresos Públicos s/ amparo. 10/10/2002. T. 325, P. 2600. E.D., 28-11-02, nro. 51.790. L.L. 12-02-03, nro. 105.049. J.A. (supl.) 27-08-03.

<sup>124</sup> ARGENTINA. **Corte Suprema de Justicia de la Nación**. IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas. Ref.: Interpretación de la ley. Leyes impositivas. Impuesto al valor agregado. Monotributo. La conveniencia de revestir en una u otra categoría de contribuyentes deberá apreciarse en cada caso concreto, dependiendo de las particulares circunstancias que rodeen a cada uno, sin que puedan elaborarse conclusiones de validez general. Así, la conveniencia de optar entre estar como responsable inscripto o responsable no inscripto vendrá dada, entre otros factores, por el hecho de que vendan o realicen prestaciones gravadas a responsables inscriptos o a consumidores finales, circunstancias que son

O monotributo argentino é um sistema bastante tolerante, no que se refere à admissão de contribuintes. Por exemplo, admitem-se pessoas físicas que realizem vendas de bens móveis, obras, locações e prestações de serviços. Também as pessoas físicas, participantes de cooperativas de trabalho e sucessões indivisas podem incorporar-se ao regime. Admitem-se, também, sociedades de fato (ou irregulares), desde que possuam até três sócios e faturamento anual inferior a 72 mil pesos. O limite de faturamento sobe para 144 mil pesos, nas demais atividades<sup>125</sup>.

As vantagens do “*Régimen*”, segundo D’ANGELA e SALIM<sup>126</sup>, consistem na simplificação das obrigações acessórias, redução da pressão fiscal direta e, por outro lado, melhor combate à economia informal, permitindo a adesão de um maior número de contribuintes ao sistema de Seguridade Social. Também permite maior eficiência à Administração Tributária que, sem descuidar dos pequenos, pode voltar suas atenções e melhores esforços à fiscalização dos grandes contribuintes, prevenindo, com maior eficácia, as infrações de alto poder ofensivo ao erário.

Mas o monotributo também apresenta desvantagens, ainda segundo a opinião de D’ANGELA e SALIM. O principal problema é a “subcategorização dos responsáveis”, ou seja, empresas ou grupos de negócios de médio ou, até mesmo, grande porte que, dividindo-se artificialmente em pequenos titulares, procura auferir (indevidamente) dos benefícios destinados aos verdadeiros pequenos capitais. Este problema, percebido no Brasil também, reduz sensivelmente a arrecadação tributária, e é potencialmente ofensivo à credibilidade do sistema como um todo. Outra desvantagem apontada são os altos índices de pagamentos em atraso (*morosidad*)<sup>127</sup>.

---

cambiantes y aleatorias. Mayoría: Nazareno, Moliné O'Connor, Belluscio, Petracchi, Boggiano, López, Bossert, Vázquez. Voto: Disidencia: Abstención: Fayt. T. 296. XXXV.; Tachella, Mabel Angela c/ D.G.I. - Administración Federal de Ingresos Públicos s/ amparo. 10/10/2002T. 325, P. 2600E.D., 28-11-02, nro. 51.790. L.L. 12-02-03, nro. 105.049. J.A. (supl.) 27-08-03.

<sup>125</sup> D’ANGELA, Walter D.; SALIM, José A **Evolución de los Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes en la República Argentina**. Buenos Aires: AFIP, 2006, p. 5.

<sup>126</sup> D’ANGELA, Walter D.; SALIM, José A **Evolución de los Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes en la República Argentina**. Buenos Aires: AFIP, 2006, p. 14.

<sup>127</sup> D’ANGELA, Walter D.; SALIM, José A **Evolución de los Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes en la República Argentina**. Buenos Aires: AFIP, 2006, p. 14.

A lei 24.977 já sofreu algumas revisões. A primeira se deu através da Lei 25.239, com eficácia a partir de abril de 2000; a segunda entrou em vigor em julho de 2004, com a Lei 25.865.

A Lei 25.239 modificou a concepção no que se refere ao financiamento da Seguridade Social. A Lei 24.977 permitia a opção, ao contribuinte, de aportar recursos em favor de entidades privadas (sistema de capitalização privado) ou ao sistema estatal (*“régimen de reparto”*). A Lei 25.239, por sua vez, tornou obrigatório o aporte ao sistema estatal, facultando contribuições voluntárias (sem prejuízo daquele) ao sistema de capitalização. Mas a contribuição mais interessante ao nosso tema foi a criação do *“Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico”*<sup>128</sup>.

As mudanças mais significativas, contudo, para a área tributária vieram com a Lei 25.865, que alterou a classificação das categorias de contribuintes. Esta lei reduziu o período para mudança de categoria (*“recategorización”*), de anual para quadrimestral e criou o “contribuinte eventual”.

Houve ainda a extinção da figura do *“empleador monotributista”*, ou seja, o empregador passa a pagar as contribuições de seus empregos ao regime geral de Seguridade. Por fim, foi extinto o “responsável não inscrito” do IVA.

Apesar de ser o mais conhecido, o *“monotributo”* não é o único regime de tratamento favorecido tributário na Argentina. Há desdobramentos nos regimes do “monotributo eventual” (a que já iniciamos referência) e o “monotributo social”. O objetivo é retirar da informalidade categorias de contribuintes que têm dificuldades para integrar-se à economia formal, como os trabalhadores eventuais, trabalhadores sujeitos à vulnerabilidade social ou participantes de programas oficiais de ação social.

Assim, fazem jus a tratamento favorecido, também, os contribuintes eventuais. Consideram-se “contribuintes eventuais” as pessoas naturais maiores de 18 anos, que desenvolvam atividade econômica de forma ocasional, cujos ingressos anuais sejam iguais ou inferiores a doze mil pesos. Esta categoria procura integrar o *“self*

---

<sup>128</sup> D'ANGELA, Walter D.; SALIM, José A **Evolución de los Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes en la República Argentina**. Buenos Aires: AFIP, 2006, p. 5.

*employment*” eventual, ou seja, o trabalhador em desemprego involuntário e que desenvolve atividades com autonomia para sobrevivência.

Os contribuintes eventuais não podem participar e nem receber qualquer resultado de sociedades, não podem ser empregadores e nem importadores. Não podem possuir estabelecimentos (devem realizar atividades na própria residência).

O “monotributo eventual” consiste na isenção do imposto integrado, em troca de um pagamento de 5% dos ingressos brutos de cada operação, a título de contribuição previdenciária. O recolhimento ocorre na fonte pagadora e, sendo impossível, pelo próprio contribuinte. A contribuição mínima anual é de 420 pesos, ajustável anualmente: se o contribuinte recolheu, ao longo do ano, menos que este valor, deve completá-lo; se efetuou pagamento superior, tem direito a crédito no exercício seguinte<sup>129</sup>.

Por sua vez, o chamado “monotributo social” destina-se aos contribuintes de baixa renda, inscritos no “*Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social*”.

O “*efector social* (...) ...es aquella persona que está realizando una única actividad productiva y ve dificultada su inserción en la economía por estar en una situación de vulnerabilidad social...”<sup>130</sup>. Também são assim considerados os associados às cooperativas de trabalho inscritas no Registro, que tenham ingressos anuais iguais ou inferiores a doze mil pesos.

O “*efector social*”, participante do “*monotributo social*” tem direito à isenção do imposto integrado e da contribuição previdenciária por 24 meses, contados de sua inscrição no Registro, e à redução de 50% de sua contribuição para o Seguro Saúde e ao Regime Nacional de Obras Sociais.

---

<sup>129</sup> D’ANGELA, Walter D.; SALIM, José A **Evolución de los Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes en la República Argentina**. Buenos Aires: AFIP, 2006, p. 11.

<sup>130</sup> ARGENTINA. Ministério do Desenvolvimento Social. Disponível em: <http://www.desarrollosocial.gov.ar/Efectores/efectores.asp>.

Podem inscrever-se como “*efectores sociales*” toda pessoa natural em condição de vulnerabilidade social (devidamente comprovado por declaração de profissional competente), desempregados, ou beneficiários de programas sociais. Admite-se a inscrição de pessoas jurídicas, desde que seus titulares (pessoas naturais) reúnam os requisitos mencionados.

Não são admissíveis pessoas que trabalhem em relação de dependência (p.ex. empregados) e profissionais liberais. Quanto a estes últimos, todavia, se o profissional liberal exerce atividade econômica comercial, industrial ou estranha a sua formação, poderá enquadrar-se, desde que preencha os demais requisitos.

Há ainda o “crédito fiscal para capacitação”, que consiste na concessão de créditos fiscais, dedutíveis dos tributos devidos, até o máximo de oito por cento da massa salarial paga pela empresa. A concessão deste crédito é destinada a empresas que invistam em capacitação e pesquisa tecnológica<sup>131</sup>.

Por fim, a Lei 25.085 instituiu percentual de 2,5% sobre a arrecadação do monotributo, em favor da “*Administración Federal de Ingresos Públicos*”. A Corte Suprema da Argentina, a respeito, reconheceu tal cobrança como um novo tributo, da espécie taxa:

*TASAS. Monotributo. Principio de legalidad. ...La figura creada por la ley 25.085 reviste todas las características de una tasa, en tanto se trata de una prestación impuesta coactivamente por el Estado cuyo presupuesto de hecho consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado, como lo es la percepción de los fondos que se transfieren a la empresa administradora. En consecuencia, al haber sido instituida por una disposición emanada del Congreso, ninguna objeción puede efectuarse a su validez formal...*<sup>132</sup>.

---

<sup>131</sup> HASENCLEVER, Lia. **Políticas de Apoio às Pequenas e Médias Empresas na América Latina: Proposta Metodológica** (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe - CEPAL). Rio de Janeiro, CEPAL, 2003, p. 22.

<sup>132</sup> ARGENTINA. **Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina**, Mayoría: Petracchi, Belluscio, Boggiano, Vázquez, Maqueda, Zaffaroni. Abstención: Fayt. S. 599. XXXVII.; San José AFJP S.A. c/ AFIP - ley 25.085- dto. 863/98 s/ proceso de conocimiento. 15/06/2004. T. 327, P. 2293. L.L. 14-07-04, nro. 107.774. J.A. 06-10-04, con nota. E.D. 28-10-04, nro. 53.031.



O monotributo argentino, como anota TAVARES<sup>133</sup>, assemelha-se ao SIMPLES brasileiro, quanto à substituição de vários tributos por um único (que, na Argentina, costuma-se chamar de “*impuesto integrado*”). Não obstante, conforme visto, há diferenças, sobretudo no que tange à maior tolerância quanto aos contribuintes atingidos, bem como nas medidas de favorecimento junto ao IVA (*Impuesto al Valor Agregado*), tributo inexistente no Brasil.

## Seção 2. Estados Unidos da América

O sistema estadunidense de tratamento favorecido aos pequenos negócios (*small business*) é referência inspiradora de diversos outros sistemas pelo Mundo. Não obstante, o sistema americano dá maior ênfase às medidas de simplificação do acesso ao crédito, subsídios e apoio à capacitação tecnológica. Não há, portanto, nos EUA, um sistema unificado e complexo de tratamento favorecido tributário, mas medidas isoladas de incentivos e benefícios fiscais.

Já fizemos referência à importância que os norte-americanos dão à força de suas pequenas empresas, sobretudo na economia. Na verdade, as grandes corporações americanas (em especial, formadas ao longo do Século XIX) iniciaram como empresas individuais de pequeno porte, conforme anota SOLOMON<sup>134</sup>.

As raízes deste processo podem ser detectadas a partir da própria formação das colônias inglesas na costa norte-americana. As colônias nasceram, sobretudo, como projetos familiares, sob forte controle ético-religioso, em pequenas comunidades, por pessoas buscando refúgio da perseguição política vivida na Grã-Bretanha ou, ainda, em busca da construção e afirmação de sistemas éticos ou ideológicos, incompatíveis com o *status quo* dominante na Metrópole.

Talvez por isso (e por outros fatores) entre os colonos americanos os ideais do liberalismo e do individualismo encontraram especial alento.

---

<sup>133</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 220.

<sup>134</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, 408p., p. 7.

Não se pode esquecer que o processo de independência dos Estados Unidos teve, como uma de suas principais causas, a alta carga tributária exigida pela Inglaterra aos colonos americanos, como explica GODOY:

*... Em meados do século XVIII os norte-americanos separaram-se dos ingleses. Após a guerra dos Sete Anos (1756-1763) a Inglaterra aumentara a carga tributária de sua mais exuberante colônia. Em 1765 exigiram selos em todos os documentos. Em 1773 tributaram o chá e demais gêneros de grande necessidade, a exemplo do açúcar. Em 1775 os ingleses começaram a atirar nos colonos (9). Em 1776 esses últimos declararam-se independentes...*<sup>135</sup>.

Mas nossa preocupação, aqui, é analisar o tratamento favorecido nos EUA após a Segunda Guerra Mundial. O crescimento das empresas americanas e sua transformação em gigantes multinacionais e transnacionais (processo já em formação desde o início do Século XX) criaram um cenário novo e inóspito para as pequenas empresas.

A vitória dos Estados Unidos (e aliados) na Segunda Guerra Mundial trouxe como consequência a abertura de novos mercados para as empresas americanas, em especial na Europa e no leste Asiático. Mas, ao mesmo tempo, trouxe às pequenas empresas novos desafios e dificuldades.

Com a finalidade de estimular e proteger as pequenas empresas americanas, o Congresso dos EUA aprovou a “*Small Business Act*” em 1953. Esta norma estabeleceu as diretrizes e princípios básicos para a atuação do Estado, no sentido de apoiar, fomentar e proteger as pequenas empresas<sup>136</sup>.

Uma das medidas foi a criação do “*Small Business Administration*” (SBA), também em 1953 que, até hoje, é o principal órgão público americano dedicado ao fomento e proteção das pequenas empresas.

---

<sup>135</sup> GODOY, Arnaldo Moraes. **Notas sobre o Direito Norte-Americano**. Revista da Procuradoria Geral do INSS. Vol. 7, n. 4, jan-mar/2001, ISSN 0104-9607, p. 90-91.

<sup>136</sup> ALVES, Ângela Maria et al. **Uso do Poder de Compra Governamental e o Setor Brasileiro de Software e Serviços**. Revista Espacios. Vol. 28 (3) 2007. Pág. 3, disponível em: <http://www.revistaespacios.com/a07v28n03/07280305.html>. Acesso em 9/07/2008.

A SBA dá ênfase ao crédito e a projetos, junto às instituições públicas e privadas americanas, em assuntos de interesse das pequenas empresas. Possui diversos programas de crédito, e efetua empréstimos às vítimas de desastres naturais e humanos. Sua carteira de avais, empréstimos e financiamentos é estimada em US\$ 50 bilhões (1998) <sup>137</sup>.

A SBA atua, também, na área de ensino e capacitação dos pequenos empresários, oferecendo cursos e assistência técnica e gerencial a mais de um milhão deles.

Durante a gestão Ronald Reagan (mais precisamente, em 1985) o governo federal dos EUA, interessado em reduzir o tamanho do Estado, propôs a extinção da SBA e, não obtendo êxito, dedicou-se a adotar medidas como cortes de orçamento, redução de pessoal e limitação dos programas de empréstimo <sup>138</sup>.

Não obstante a pressão do governo, os programas da SBA gozam de grande prestígio político nos Estados Unidos. Foi o “Triângulo de Washington” o responsável por deter a onda conservadora, e manter a SBA em funcionamento até os dias atuais. SOLOMON chama de “Triângulo de Washington” a frente política composta pelos administradores dos programas, por congressistas e por beneficiários da SBA e suas entidades representativas <sup>139</sup>, apoiados pela Federação Nacional de Negócios Independentes.

Em particular, a presença da SBA representa um sentimento de agregação e de pressão sobre os órgãos governamentais, em prol da criação e manutenção de espaços políticos em favor das pequenas empresas. Os programas da SBA, em especial no apoio aos pequenos empresários pela disputa das compras governamentais, renderam-lhe grande prestígio popular.

---

<sup>137</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 15.

<sup>138</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 15.

<sup>139</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, p. 308-309.

Mas sua ação se estende a diversos outros setores, sobretudo nos Tribunais e nos Parlamentos. SOLOMON observa que a lei antitruste deve sua atual feição hermenêutica à ação da SBA sobre os tribunais dos EUA<sup>140</sup>.

No “*Small Business Act*” há poucas disposições sobre tributos.

Uma disposição veda a incidência de impostos sobre os subsídios públicos concedidos aos pequenos negócios, ou que sejam considerados (para fins de incidência) como salários ou qualquer forma de remuneração.

Há previsão, também, vedando a incidência de imposto estadual sobre a propriedade de bens, para os imóveis dados em garantia de empréstimos concedidos pela União, através da SBA. A mesma previsão, todavia, assegura a incidência, quando o empréstimo for concedido por agente privado.

O “*Small Business Act*” também previu a criação do Escritório de Comércio Internacional (*Office of International Trade*) o qual, dentre várias atribuições, deve informar o Congresso, através de relatórios, sobre métodos para aperfeiçoar o desempenho das pequenas empresas nas exportações, bem como sugerir, para este fim, incentivos e benefícios fiscais.

Todavia, nem a SBA e nem o *Small Business Act* dão ênfase à questão tributária. Este assunto, na verdade, é pontual e relativamente recente.

Os parlamentos estaduais e o Congresso dos EUA têm manifestado crescente preocupação, sobretudo, com dois fatores: a) o crescimento dos “custos burocráticos” e de seu peso relativo sobre as pequenas empresas; b) o crescimento da informalidade e da evasão fiscal.

Em relação aos “custos burocráticos”, conforme verificamos alhures, seu peso relativo sobre as pequenas empresas é maior. Conforme RODRIGUES e VIOL: “... *nos Estados Unidos, as firmas de 1 a 4 funcionários gastam US\$ 2.080 por empregado com*

---

<sup>140</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo.** Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, p. 385.

*o cumprimento de obrigações burocráticas, enquanto que firmas que possuem entre 500 e 999 funcionários gastam US\$ 120 por empregado... ”*<sup>141</sup>.

Por outro lado, a carga tributária é a quarta maior razão para o encerramento de pequenos negócios nos EUA (1998)<sup>142</sup>. Desnecessário lembrar que o custo com tributos e obrigações acessórias está no centro desta questão.

Quanto ao crescimento da evasão fiscal e da informalidade, SOLOMON<sup>143</sup> observa que, em 1981, menos de 1% das declarações de imposto de renda (*income tax*) apresentadas à IRS (*Internal Revenue Service*)<sup>144</sup> provieram de pequenas empresas.

JOULFAIAN e RIDER<sup>145</sup>, baseando-se em dados obtidos junto a IRS entre 1985-1988, constataram relação inversamente proporcional entre o montante das dívidas tributárias e o número de declarações voluntárias oferecidas pelos contribuintes, ou seja, quanto maior a carga tributária média, menor o volume de declarações. Na visão dos autores, as principais causas são o arrefecimento da atividade econômica e, principalmente, o aumento da informalidade (e da evasão fiscal, dela decorrente).

SOLOMON chama este fenômeno de “criptoeconomia”:

*...Em todos os países, socialistas ou capitalistas, o pequeno empresário responde às situações mais extremas de crises econômicas e políticas com a criação de um mercado subterrâneo. Alguns expedientes, como artifícios para evitar o pagamento de impostos, ocorrem no âmbito de negócios legítimos; já em outras atividades, como na prostituição, tráfico de drogas e agiotagem, operam inteiramente de maneira oculta. Como consequência das pressões causadas pelas dificuldades do último decênio, a criptoeconomia explodiu, de um montante estimado em US\$100 bilhões para US\$400 bilhões*

---

<sup>141</sup> RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000, p. 15.

<sup>142</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 15.

<sup>143</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, p. 32-33.

<sup>144</sup> A *Internal Revenue Service* é o órgão federal, vinculado à Secretaria do Tesouro dos EUA, responsável pela Administração Tributária Federal norte-americana.

<sup>145</sup> JOULFAIAN, David. RIDER, Mark. **Differential Taxation and Tax Evasion by Small Business**. (Trad.: Sergio Karkache). *National Tax Journal*, Vol. 51, No. 4, pp. 676-87, December 1998.

*ao ano - 14 por cento do PIB, no início da década de 1980. Os Estados Unidos não são o único país onde ocorre este fenômeno. A criptoeconomia está-se expandindo em todo o mundo. Estima-se que até um terço de todas as formas de trabalho autônomo nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), atualmente, depende da economia subterrânea...*<sup>146</sup>.

Segundo SOLOMON, ainda, a evasão fiscal provocada pelas pequenas empresas no imposto de renda, em 1984, foi estimada em US\$ 27 bilhões, ou 13% do déficit fiscal daquele ano<sup>147</sup>.

É consenso que a repressão não é uma política eficiente para deter a evasão fiscal, sobretudo neste segmento. Por isso, vêm crescendo nos EUA programas de incentivo fiscal (a despeito da tradicional posição não-intervencionista, dominante naquele país). Como exemplo surgiu na década de 1980 as “zonas empresariais”, destinadas a oferecer incentivos (inclusive fiscais) às empresas, para se instalarem em regiões economicamente desfavorecidas ou em crise.

Em 1985, havia em funcionamento cerca de 1280 “zonas empresariais”, a maioria por iniciativa dos Estados americanos (perto de 50% deles). Enquanto isso o Congresso americano discutiu, praticamente ao longo de toda a década de 1980, o conceito de “zonas empresariais”.

Na maioria dos casos, os Estados ofereciam créditos fiscais, proporcionais ao número de empregados. Em outros casos foram criadas isenções do imposto sobre as vendas e de impostos sobre imóveis. Também surgiram benefícios fiscais para fomentar o aumento de capital e a capacitação tecnológica e da mão-de-obra.

O resultado final destas políticas é favorável. Um dos mais famosos exemplos é o sucesso das “empresas de garagem”, a maioria delas atuante em áreas de alta tecnologia (como na internet). Mesmo assim, é consenso nos EUA que as políticas até

---

<sup>146</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, p. 184.

<sup>147</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, p. 253.

agora empreendidas não são suficientes para atender às demandas das pequenas empresas.

Ocorre que os norte-americanos parecem ver os benefícios fiscais com desconfiança, o que explica a relativa escassez de programas de tratamento favorecido, específicos aos pequenos negócios. Há uma opinião bastante consolidada entre políticos, legisladores e especialistas (em especial na área federal) que preferem a simplificação burocrática à desoneração. SOLOMON explica esta questão:

*...Uma estrutura fiscal verdadeiramente simplificada, da mesma forma que a simplificação das regulamentações de um modo geral, ajuda a criar condições mais favoráveis para a pequena empresa. Leis mais complexas são comparativamente mais vantajosas para as grandes empresas pelo fato de serem capazes de manter contingentes de advogados, especialistas em tributação, e lobistas nos casos de interesses especiais, de tal sorte que podem negociar soluções ótimas, ainda que esotéricas, para cada caso, individualmente. Além disso, muitos incentivos fiscais previstos na legislação têm o objetivo de estimular uma determinada categoria de atividade econômica; na prática, os que mais se beneficiam são aqueles capazes de fazer com que suas reivindicações sejam atendidas pelo governo - as grandes empresas...<sup>148</sup>.*

Outra iniciativa importante, em favor das pequenas empresas é o projeto das “incubadoras”. A idéia, que é conhecida também no Brasil, consiste em estabelecer ambientes protegidos por subsídios e benefícios públicos, para favorecer a criação e crescimento de pequenas empresas. Nos E.U.A., a maioria dos programas está presente na legislação dos Estados e, segundo PUGA, o resultado final ao erário é superavitário:

*...Em um estudo realizado em 50 incubadoras pela NBIA, cerca de 80% dos programas receberam alguma espécie de subsídio do governo (Lalkaka e Shafer 1999, baseado em estudo da NBIA). Como mostra a Tabela 11, em um período de sete anos, as incubadoras analisadas estimularam em média a criação de 702 empregos. O subsídio resultante foi de US\$ 1.109 por emprego. Finalmente, as receitas de impostos geradas foram*

---

<sup>148</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, p. 308.

*bem superiores ao subsídio (US\$ 4,96 de receita por dólar gasto com subsídio). ..*<sup>149</sup>.

Nos Estados Unidos, há diversas definições para pequenas empresas. A mais conhecida é a adotada pela SBA (*Small Business Administration*), segundo a qual se considera pequena empresa a que possuir menos de US\$ 10 milhões em ativos ou menos de 500 empregados<sup>150</sup>.

GIBSON e HOLMES explicam que há, nos E.U.A., divergências entre as definições de pequenas empresas, causadas pelos diferentes níveis governamentais, finalidades da regulamentação e natureza dos resultados esperados<sup>151</sup>. Por isso, não há uma única (ou dominante) definição de “*small business*”.

Reconhecem ainda que esta multiplicidade de definições provoque conflitos entre o setor público e privado, agentes políticos, pequenos empresários e demais atores sociais. Mas concluem que esta multiplicidade é inerente a um processo de compromisso político<sup>152</sup>, asseverando a importância do conceito para as políticas públicas:

*...No entanto, como resumiu Forsaith et.al. (1995) a definição de pequena empresa é muito importante para a legislação que visa atingir determinadas empresas, que para os efeitos da legislação podem ser rotulada como "pequenas". A definição adotada deve refletir um 'entendimento claro do grupo de empresas cujo comportamento se está tentando influenciar. Isto permite uma melhor relação custo-benefício, com políticas públicas melhor orientadas, e não estendida para um leque maior de empresas que o necessário' (Forsaith et.al., p.137). No entanto, as definições adotadas pela legislação comentada, tendem a ter um espectro de influência maior que o previsto na definição...*<sup>153</sup>.

---

<sup>149</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 28.

<sup>150</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, p. 32.

<sup>151</sup> GIBSON, Brian. HOLMES, Scott. **Definition of Small Business - Final Report**. New Castle (USA): University, 2001, p. 14.

<sup>152</sup> GIBSON, Brian. HOLMES, Scott. **Definition of Small Business - Final Report**. New Castle (USA): University, 2001, p. 14.

<sup>153</sup> GIBSON, Brian. HOLMES, Scott. **Definition of Small Business - Final Report**. New Castle (USA): University, 2001, p. 14.



Como afirmado, há diversas definições, em leis e regulamentos nos EUA (alguns implícitos), que se dedicam a definir as pequenas empresas. Já vimos um, utilizado pela SBA em seus programas de proteção. Mas há muitos outros exemplos.

De acordo com o Plano de Incentivo à Poupança dos Trabalhadores (*“Simple Pension Plan”*) é considerada pequena empresa aquela que possuir menos de 100 empregados. É facultado a estas empresas custear planos de pensão menos onerosos aos seus trabalhadores.

Conforme a Conferência sobre Pequenas Empresas, realizada na Casa Branca em 1995, considera-se pequena empresa o empresário ou a sociedade que emprega menos de 500 trabalhadores.

Por sua vez, o *“Family and Medical Leave Act”* considera *“small business”* a entidade patronal comercial que emprega 50 funcionários ou menos, a cada dia útil, em 20 ou mais semanas, em curso ou o ano anterior.

Já o *“New Jersey Travel Demand Management Program”* qualifica como pequena empresa qualquer entidade patronal com 100 ou mais empregados, obrigando-a a controlar suas atividades para reduzir a poluição pelo ozônio.

Há também o *“Nevada Child Care Study”*, de 1997, que recomenda às entidades patronais com 300 ou mais trabalhadores (num único local) a instituir programas de assistência aos filhos menores de seus trabalhadores, ou programas de reembolso de despesas.

Mas, sem dúvida, o principal conjunto de normas, nos E.U.A., sobre o conceito de pequena empresa provém, como dito, da SBA (*Small Business Administration*)<sup>154</sup>. Estes critérios são utilizados como requisitos de elegibilidade para acesso aos programas de apoio oferecidos pelo *“bureau”*. Há duas principais dimensões, de acordo com a SBA: a) empresas com menos de 500 trabalhadores para a maioria das indústrias de mineração e de transformação; b) receitas anuais médias inferiores a US\$ 5 milhões, para a maioria das indústrias manufatureiras.

---

<sup>154</sup> GIBSON, Brian. HOLMES, Scott. **Definition of Small Business - Final Report**. New Castle (USA): University, 2001, p. 28.

Há muitas exceções, todavia. Na verdade, há padrões específicos por setor de atividade econômica.

No setor da construção civil, por exemplo, a SBA considera pequeno negócio as empresas com receitas anuais médias inferiores a US\$ 17 milhões (construção civil e pesada) e US\$ 7 milhões (para construção de instalações).

Quanto às manufaturas, a maioria (75%) adota o padrão de até 500 empregados. Mas há exceções (750, 1000 ou 1500 empregados, dependendo do setor econômico).

No setor de mineração, segue-se, em regra, o padrão de 500 trabalhadores (exceto para os serviços auxiliares de mineração, para os quais há regras específicas).

No comércio varejista, consideram-se pequenas empresas aquelas com receita anual inferior a US\$ cinco milhões. Em alguns ramos, como supermercados, lojas, revendedores de automóveis e de aparelhos elétricos, admitem-se receitas maiores, até o máximo de US\$ 21 milhões.

No ramo de serviços, consideram-se pequenas empresas aquelas com receita anual inferior a US\$ cinco milhões. Nas empresas de programação de computadores, processamento de dados e design, o tamanho padrão é de até US\$ 18 milhões. Há casos específicos (p.ex., serviços de engenharia), mas que não superam US\$ 21 milhões.

Por fim, no comércio atacadista, são pequenos negócios as empresas com até 100 ou até 500 empregados, dependendo do programa da SBA desejado pelo candidato.

Portanto, a maioria dos programas de incentivos fiscais e de tratamento favorecido tributário às pequenas empresas ocorre junto aos Estados americanos, e não há um conceito único de pequena empresa, para este fim.

Não obstante, junto aos tributos federais, e apesar de certa resistência, podem ser encontradas discretas disposições favoráveis.

Segundo informa a *Internal Revenue Service* (IRS), os tributos incidentes sobre as empresas nos EUA variam (quanto aos tipos e forma de administração) em função da forma da empresa. Em geral, há quatro tributos de responsabilidade das empresas:

*Income Tax* (Imposto de Renda); "*Self-Employment Tax*" (Imposto de Auto-emprego, ou Autônomo); "*Employment Taxes*" e o "*Excise Tax*"<sup>155</sup>.

Há várias formas de empresas (ou negócios) nos E.U.A.. As mais comuns são: "*sole proprietorship*" (para empresários com firma individual); "*partnership*"; "*corporation*"; "*S corporation*" e a "*Limited Liability Company* (LLC)". As obrigações tributárias variam conforme o tipo de empresa adotado.

O "*Income Tax*", ou imposto sobre rendimentos, incide sobre pessoas naturais e sobre as pessoas jurídicas. É o principal tributo federal e aquele que prevê em seu "Regulamento" a maior parte dos benefícios às pequenas empresas. Na maioria dos casos, os benefícios são relacionados ao desemprego, razões sociais ou incentivos ao desenvolvimento tecnológico.

O "*Self-Employment Tax*" financia a Previdência e a Assistência à Saúde e, no caso dos trabalhadores autônomos, é devido quando os ganhos líquidos mensais superaram US\$ 400.

O "*Employment Taxes*" é pago por quem é empregador. Nele estão inclusos: Seguridade Social e Assistência à Saúde, Imposto de renda retido na fonte e Imposto Federal de Desemprego (FUTA).

E, finalmente, tem-se o "*Excise Tax*". É um imposto sobre consumo. Na verdade, representa vários tipos de impostos federais, com incidências diversas. São exemplos de ramos sujeitos aos "*Excise Tax*" as comunicações, transporte aéreo, combustíveis, venda de caminhões e reboques, loterias e apostas.

### **Seção 3. Espanha**

A influência da visão econômica fascista, na Espanha, neutralizou qualquer grande avanço no tratamento das pequenas empresas até os anos de 1950. Francisco Franco, general que emergiu vencedor da Guerra Civil Espanhola, instalou um regime político que governou a Espanha até 1977 e que ficou conhecido como "franquismo".

---

<sup>155</sup> Fonte: <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=98966,00.html>.

O “franquismo”, no plano econômico, revelou-se um regime de orientação conservadora, simpatizante da ideologia fascista. A influência da ideologia fascista marcou as principais características econômicas do regime: a) aversão ao liberalismo econômico; b) intervenção e dirigismo pleno do Estado; c) tendência à auto-suficiência, ao predomínio das autarquias e ao nacionalismo.

Após o final da Segunda Guerra Mundial, o regime acentuou seu caráter conservador, com o aumento da influência da Igreja e das Forças Armadas. No plano econômico, o regime passou a demonstrar maior preocupação com o desenvolvimento nacional.

O sistema econômico espanhol começou a se abrir a partir de 1950, quando, lentamente, atenuou o sistema autárquico, auto-suficiente e nacionalista até então desenvolvido. Em verdade, os resultados econômicos do período 1935-1950 haviam sido nulos, demonstrando a ineficiência dos fundamentos econômicos dominantes até então.

Nas décadas de 1950, 1960 e 1970 a Espanha se industrializou e se abriu ao capital estrangeiro de diversas origens. Foi neste período, também, que surgiu o tratamento favorecido tributário às pequenas empresas (*PYMEs*<sup>156</sup>) na Espanha.

Em 1964, a Espanha empreendeu Reforma Tributária, com o surgimento de impostos, como: *Impuesto General sobre el Trafico de Empresas* (IGTE) e o *Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales* (IGTP), dentre outros.

GUTIERREZ<sup>157</sup> observa que o *Impuesto General sobre el “Tráfico”*<sup>158</sup> de las *Empresas* (IGTE) trouxe vantagens e desvantagens em relação ao sistema tributário anterior.

---

<sup>156</sup> PYME é a sigla que, em países hispanófonos (p.ex.: Espanha, Argentina, Chile, Uruguai, dentre outros) designa “Pequenas e Médias Empresas”.

<sup>157</sup> GUTIERREZ, Roman Ortiz. **La pequeña y mediana empresa ante el impuesto general sobre el trafico de las empresas**. Revista de derecho financiero y de hacienda publica, v.24, n.110, p.473-337, mar./abr., 1974.

<sup>158</sup> Parece-nos que a melhor tradução para “tráfico” seria aqui, “circulação”, lembrando, neste ponto, o ICMS brasileiro.

Quanto às vantagens: a) Baixos custos de arrecadação; b) Fácil aplicação pelo contribuinte; c) Baixa dificuldade contábil; d) Ampla base de incidência; e) Alta arrecadação geral e baixo custo individual; f) Redução da evasão fiscal; g) A repercussão repassa o custo do tributo aos adquirentes.

Já quanto às desvantagens: a) Excessiva quantidade de fatos impositivos e de alíquotas; b) O gravame fiscal é diretamente proporcional ao número de transmissões e, em consequência, o tributo não incide de forma equânime, variando conforme o produto (e não conforme o consumo); c) Favorece o monopólio e a integração de empresas; d) Desestimula os investimentos, por incidir sobre bens de capital, tributando mais a produção industrial sofisticada; e) Impossibilidade de medir com exatidão a carga tributária final sobre os produtos.

GUTIERREZ observa que o IGTE possuía, segundo a legislação de 1966, cerca de dezessete fatos impositivos, trazendo complexidade nociva às pequenas empresas. Por isso, apontava o autor as vantagens da substituição pelo Imposto sobre Valor Agregado e a simplificação da incidência<sup>159</sup>.

Segundo GUTIERREZ, os varejistas, isentos à época do Imposto de Direitos Reais, passaram a sujeitar-se, na Reforma Tributária de 1964 ao imposto geral sobre transmissões patrimoniais (IGTP), e não ao IGTE, menos oneroso que aquele. Ainda, discutia-se se os varejistas estavam sujeitas ao IGTE em suas importações. GUTIERREZ concluiu que sim, à luz da legislação da época<sup>160</sup>.

À época do IGTE, na Espanha, a simplificação das obrigações acessórias (que de fato ocorreu) não desonerou a carga tributária das pequenas empresas.

Na década de 1970, surge no imposto industrial espanhol a classificação dos contribuintes de acordo com seu porte e natureza do titular, mas, no que tange à noção de pequenas empresas (para fins tributários) com eficácia implícita. A classificação em

---

<sup>159</sup> GUTIERREZ, Roman Ortiz. **La pequeña y mediana empresa ante el impuesto general sobre el tráfico de las empresas**. Revista de derecho financiero y de hacienda publica, v.24, n.110, p.473-337, mar./abr., 1974.

<sup>160</sup> GUTIERREZ, Roman Ortiz. **La pequeña y mediana empresa ante el impuesto general sobre el tráfico de las empresas**. Revista de derecho financiero y de hacienda publica, v.24, n.110, p.473-337, mar./abr., 1974.

questão prevê os contribuintes como sendo: pessoas naturais (físicas), sociedades coletivas, comanditárias simples, sociedades de responsabilidade limitada e sociedades anônimas. Os contribuintes de pequeno porte presentes, em maior intensidade, junto às duas primeiras categorias, mas possíveis em todas (exceto nas sociedades anônimas)<sup>161</sup>.

CERVERA, comentando a legislação tributária espanhola da década de 1970, observa que inexistia (à época) uma única classificação para as pequenas empresas. Não obstante, para fins tributários, já existia um sistema simplificado de declaração fiscal, denominado “*régimen de estimación objetiva singular*”<sup>162</sup>.

Poderiam aderir ao “*régimen*” empresas com faturamento anual inferior a 50 milhões de pesetas. Para fins da legislação trabalhista, o critério era o número de empregados (inferior a 500), seguindo a tendência da Comunidade Econômica Européia que, na época, já exercia influência sobre a Espanha.

A Constituição espanhola de 1978 não dispôs expressamente sobre as pequenas empresas, ou sobre qualquer tratamento favorecido. Limitou-se a assegurar a liberdade de iniciativa econômica e o livre exercício de atividades empresariais, ficando a cargo da legislação infraconstitucional a política tributária e, com ela, o tratamento favorecido às pequenas e médias empresas. Nem por isso, todavia, a Espanha deixou de construir um importante sistema de tratamento favorecido para suas pequenas e médias empresas, como veremos a seguir.

Na década de 1980, começam a repercutir na Espanha ecos da política comunitária. Esta “política comunitária”, a que nos referimos, diz respeito à Comunidade Econômica Européia (CEE), surgida com o Tratado de Roma de 1957 e que, em 1992, através do Tratado de Maastricht, daria origem à atual União Européia. A Espanha aderiu ao Tratado em 1986, passando a fazer parte da Comunidade e a sofrer, progressivamente, influência de seus relatórios e recomendações.

---

<sup>161</sup> DRAKE, Ramon. **La pequeña y mediana empresa en el impuesto industrial**. Revista de derecho financiero y de hacienda publica, v.24, n.110, p.309-337, mar./abr., 1974.

<sup>162</sup> CERVERA, Rafael Calduch. **La política comunitaria en favor de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de instituciones europeas, ISSN 0210-0924, Vol. 8, Nº 3, 1981, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC), pp. 761-792.

Diferente da União Européia (onde, como veremos, há normas específicas para o tratamento favorecido das PYMES), a CEE não possuía uma política específica para as pequenas e médias empresas, como observa CERVERA<sup>163</sup>.

Apesar disso, a CEE já vinha reconhecendo (mesmo antes da adesão da Espanha ao Tratado) a importância das pequenas e médias empresas em suas diversas políticas setoriais. CERVERA elenca as diversas iniciativas da CEE em favor das pequenas e médias empresas:

*...A pesar de todo, dada la importancia que este colectivo empresarial ha adquirido, tampoco podía obviarse su existencia, lo que ha llevado a los órganos comunitarios a introducir, en cada una de las diversas políticas sectoriales, un conjunto de medidas y excepciones a las normas generales, con el propósito de proteger los intereses de las PYMES. En la actualidad, tales medidas se aprecian claramente en la política de competencia (acuerdos de menor importancia y acuerdos de especializaron) (10), la política fiscal (simplificación del procedimiento administrativo en la Sexta Directriz del Impuesto sobre Valor Añadido) en la política financiera y regional (préstamos del Banco Europeo de Inversiones, Fondo Europeo de Desarrollo Regional) (FEDER), política social (mediante la inclusión de las PYMES en el régimen de prestaciones de la Seguridad Social, estímulo a la creación de nuevos empleos) política de formación (mediante la creación del Centro Europeo de Formación Profesional), a lo que deberíamos agregar la constitución de la ya reiteradamente citada División del Artesanado y de la Pequeña y Mediana Empresa, dependiente del Comisariado para asuntos industriales y la denominada ‘Oficina de Acercamiento de Empresas’, ambas directamente vinculadas al Comisariado de Asuntos Industriales...*<sup>164</sup>.

A CEE, também, manifestava preocupação com o sistema de financiamento da Seguridade Social. O financiamento tradicional, na maioria dos países membros (inclusive na Espanha) era baseado em contribuições das empresas e dos trabalhadores, encarecendo a contratação e a geração de empregos. A través do “Informe Notenboom”,

---

<sup>163</sup> CERVERA, Rafael Calduch. **La política comunitaria en favor de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de instituciones europeas, ISSN 0210-0924, Vol. 8, Nº 3, 1981, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC), pp. 761-792.

<sup>164</sup> CERVERA, Rafael Calduch. **La política comunitaria en favor de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de instituciones europeas, ISSN 0210-0924, Vol. 8, Nº 3, 1981, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC). ISSN 0210-0924, pp. 761-792.

a Comunidade Económica Europeia passou a recomendar a substituição deste sistema, pelo financiamento com base no Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

A preocupação do Parlamento Europeu, ainda, estendia-se ao custo da carga tributária (em especial do IVA) sobre as pequenas e médias empresas.

Esta fase foi, de certa forma, preparatória para as reformas advindas a partir de 1992 (Tratado de Maastricht, com a criação da União Europeia), num processo que ainda continua em marcha.

Em 1996, a Espanha passou a adotar as Recomendações da Comissão Europeia, em relação ao tratamento favorecido às suas pequenas e médias empresas. Antes disso, conforme vimos, as recomendações comunitárias já tinham influência sobre o legislador espanhol.

Entre 1996 e dezembro de 2004, os critérios foram baseados na Recomendação de 3 de abril de 1996, número 96/280/CE<sup>165</sup>.

Sob a influência desta Recomendação, na área tributária, a lei 6/2000, de 13 de dezembro (e modificações posteriores, p. ex. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de março), aprovou medidas fiscais de estímulo e desenvolvimento às pequenas empresas e às famílias. Esta norma ampliou o programa de benefícios fiscais, vigente até então, para o Imposto sobre Sociedades. Os incentivos são destinados a empresas com faturamento inferior a três milhões de euros no período de incidência imediatamente anterior.

As medidas previstas para as pequenas empresas foram, em síntese: a) Concessão de incentivos ao investimento (Imposto sobre Sociedades); b) Deduções no Imposto sobre Sociedades, para gastos de investimentos em novas tecnologias; c) Deduções para formação de pessoal e uso de novas tecnologias; d) Modificações na dedução para atividades de pesquisa científica (Imposto sobre Sociedades); e) Supressão de limitações às deduções do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e do Imposto Geral Indireto Canário, sobre as subvenções para atividades de pesquisa, desenvolvimento ou

---

<sup>165</sup> ESPANHA. Diário Oficial L 107 de 30.4.1996.



inovação tecnológica; f) Redução a um ano, do prazo para a bonificação das rendas obtidas por sociedades e fundos de capital de risco.

Quanto ao Direito de Empresa, e com vistas a adaptar a legislação espanhola às orientações da União Européia, em especial à Recomendação sobre Aperfeiçoamento e Simplificação da Criação de Empresas (97/344/CEE), a Espanha editou a Lei 7/2003, de 1º de abril, modificando a Lei 2/1995, de 23 de março, para alterar a legislação sobre sociedades, em especial as sociedades limitadas. Esta Lei buscou simplificar a abertura e a administração de novas sociedades.

A Lei 58/2003 (*Ley General Tributaria*, artigo 52), adaptou o regime de estimação objetiva às novas legislações. Esta lei admite três formas de determinar a base impositiva dos tributos: a) estimação direta; estimação objetiva; estimação indireta (LGT, art. 50). A estimação direta é o método convencional, enquanto a estimação objetiva é opcional aos contribuintes. A LGT, ainda, remete à legislação de cada imposto a descrição do respectivo mecanismo de estimação objetiva. Através da estimação objetiva, o porte da empresa é auferido de acordo com signos presuntivos definidos pelo legislador, tais como: número de trabalhadores, consumo periódico de energia elétrica e custos de produção.

A estimação objetiva é mais um mecanismo a serviço das pequenas empresas, por dois motivos: a) é optativo para o contribuinte, representando uma forma legítima de reduzir a carga tributária; b) permite ajustes pelo legislador, adaptáveis a cada tributo, o que conduz a uma política fiscal mais equilibrada.

A Recomendação nº 3 da Comunidade Européia foi revista pela Recomendação CE de 6 de maio de 2003, que também tratou da definição de pequenas e médias empresas nos países integrantes da Comunidade Européia (inclusive na Espanha)

Segundo esta Recomendação (adotada pela Espanha a partir de 1º de janeiro de 2005), distingue-se três categorias de empresas, beneficiárias de tratamento favorecido: as microempresas, as pequenas empresas e as empresas médias (*medianas*). Para enquadrar-se em uma destas categorias, a empresa deve satisfazer dois critérios: número de trabalhadores efetivos e porte económico. O porte económico é medido (alternativamente) por dois critérios: volume de negócios ou balanço geral.

São consideradas microempresas aquelas com até 10 trabalhadores e cujo volume de negócios (ou balanço geral) não ultrapasse dois milhões de euros. As pequenas empresas devem possuir entre 11 e 49 trabalhadores, e com volume de negócios (ou balanço geral) até 10 milhões de euros. Por fim, as empresas médias (*medianas*) são as que possuem entre 50 e 249 trabalhadores, e volume de negócios até 50 milhões de euros, ou balanço geral até 43 milhões de euros.

Entendem-se como “trabalhadores efetivos” os assalariados e demais trabalhadores subordinados, proprietários e sócios que trabalhem na empresa. Não são computados os aprendizes.

Quanto à existência de relações com outras empresas, distinguem-se três tipos: Autônomas, Associadas e Vinculadas.

Considera-se Autônoma a PYME que reunir as seguintes características: a) não possui participação superior a 25% do capital de outra empresa; b) não possui sócio (público ou privado) cuja participação no controle não supere 25%, salvo exceções; c) não possui contas consolidadas nem figura em contas vinculadas de outra empresa.

As empresas Associadas são organizações unidas financeiramente entre si, mas não subordinadas administrativamente. Apresentam as seguintes características: a) possuem participação em outra empresa entre 25 e 50% do capital; b) possui empresa sócia, detentora de 25 a 50% de seu capital; c) não possui contas consolidadas em outra.

Por sua vez, as empresas Vinculadas fazem parte de grupo econômico, controladas direta ou indiretamente por outra (em seu capital ou no direito a voto). Estas empresas, apesar de poderem usufruir algum tratamento favorecido, estão submetidas a diversas exigências e raramente figuram em programas de apoio oficial.

Estes critérios procuram uniformizar os conceitos de pequenas e médias empresas, com vistas a aperfeiçoar os programas de apoio prestados pelos Estados membros, pelo Banco Europeu e demais instituições comunitárias.

Por fim, a Lei 35/2006, de 28 de novembro, que ficou conhecida como “Lei da Reforma Fiscal”, trouxe mudanças no Imposto sobre Sociedades para o regime das

pequenas e médias empresas. Estabeleceu, em síntese, redução da alíquota em cinco pontos percentuais em 2007, de 30 para 25%. Esta redução seria aplicável às empresas com faturamento inferior a oito milhões de euros, e somente aos primeiros 120 mil euros da base imponible.

#### **Seção 4. Itália**

A Constituição Italiana de 1948 não prevê, expressamente, tratamento favorecido às pequenas empresas. Mas é possível identificar menções indiretas neste sentido.

O artigo 44<sup>166</sup> prevê a proteção das pequenas e médias propriedades rurais, disposição que se reproduz na legislação infraconstitucional, estabelecendo tratamento favorecido aos pequenos agricultores.

Dispõe, por sua vez, o artigo 3º que:

*É da responsabilidade da República remover os obstáculos de ordem econômica e social, que limitem, de fato, a liberdade e a igualdade dos cidadãos, ou impeçam o pleno desenvolvimento da pessoa humana e a participação efetiva de todos os trabalhadores nos direitos políticos, econômicos e sociais do País. (Constituição Italiana de 1948, art. 3º).*

O tratamento favorecido às pequenas empresas é uma forma disponível à República para a remoção dos obstáculos econômicos e sociais, na medida em que permite atenuação do desemprego e crescimento econômico individual. Por outro lado, a proteção das pequenas e médias empresas tende a equilibrar a concorrência com as grandes empresas.

Por fim, o artigo 41, ao enunciar os fundamentos da ordem econômica, prescreve a liberdade privada e, ao mesmo tempo, a intervenção do Estado através da Lei:

---

<sup>166</sup> ITÁLIA. Constituição da República (1948). Artigo 44: A fim de realizar a exploração racional e equitativa do solo, lei impõe obrigações e restrições relativas à propriedade fundiária privadas, estabelece limites para a extensão de regiões e zonas agrícolas, promove e exige a recuperação de terras, a transformação do latifúndio, e a recuperação das unidades de produção; ajuda as pequenas e médias propriedades [422,3]. A lei prevê medidas a favor das zonas de montanha.

*A iniciativa econômica privada é livre. Ela não pode estar em conflito com a utilidade social ou de forma a causar danos à segurança, liberdade, à dignidade humana. A lei determina os programas e controles adequados, posto que a atividade econômica pública e privada podem ser exercidas de forma coordenada e social [43]. (Constituição Italiana de 1948, art. 41).*

Não obstante, o tratamento favorecido italiano é construído, efetivamente, pela legislação infraconstitucional. Não só isso: a Itália é a referência mundial mais célebre, no que se refere ao tratamento favorecido, sobretudo na área tributária.

Este fato é devido, sobretudo, à precoce produção do Direito Privado na Itália, a respeito do tratamento favorecido às pequenas empresas.

Em especial, memorável a previsão contida no Código Civil italiano de 1942, nos artigos 2082 e 2083. Ao longo do Código, várias outras disposições referentes aos pequenos empresários (*piccola impresa*).

O artigo 2083 do Código Civil definia que “... *são pequenos empresários os cultivadores diretos das terras, os artífices, os pequenos comerciantes e aqueles que exercem uma atividade profissional organizada principalmente com o trabalho próprio e com o dos componentes da família...*” <sup>167</sup>.

O artigo 2082, por sua vez, definia o conceito de empresário. Segundo FRACAROLLI, discutiu-se na doutrina italiana, por algum tempo, a relação entre os artigos 2082 e 2083, prevalecendo a visão de que a relação era de gênero e espécie, ou seja:

*...Isto posto, como conclusão tem-se que são aplicáveis à pequena empresa todas as leis e normas que regulamentam a atividade das demais empresas, salvo, é lógico, as que trazam uma derrogação implícita ou explícita...* <sup>168</sup>.

---

<sup>167</sup> FRACAROLLI, Luíz Machado. **Pequenas e médias empresas: aspectos legais**. São Paulo: Pioneira, 1975, p. 20.

<sup>168</sup> FRACAROLLI, Luíz Machado. **Pequenas e médias empresas: aspectos legais**. São Paulo: Pioneira, 1975, p. 21-22.

Mas o CC Italiano de 1942 previu outras medidas de favorecimento. Com o objetivo de simplificar as obrigações burocráticas, dispensou, aos pequenos empresários, a manutenção de livro diário e inventário, conforme artigo 2214 do *Codex*.

Mas o Código não estendia o tratamento favorecido aos profissionais liberais (p.ex.: médicos, odontólogos, advogados, etc.), mesmo que mantivessem organização de apoio. Isso porque o Código (como faz o Código Brasileiro de 2002) não lhes estende o conceito de “empresários”<sup>169</sup>.

Em 1956, a atividade dos pequenos artesãos recebeu tratamento especial por força de lei específica (Lei 860, de 25 de julho de 1956). Esta Lei disciplinou a empresa artesã,

*...considerando-as como as que se dedicam à produção de bens ou à prestação de serviços de natureza artística ou usual, pessoalmente ou com pessoal dependente, desde que 'questo sia sempre personalmente guidato e diretto dalio stesso titolare dell'impresa' (arts. 1º e 2º). Deve ser limitado o número de empregados, inclusive os familiares do empresário...170.*

Segundo a maioria dos autores, o tratamento conferido pela Lei 860 não se aplicava à pequena empresa industrial, constituindo um verdadeiro “estatuto artesão”. Dentre as normas previstas constavam: a) tratamento favorecido para acesso ao crédito; b) tratamento favorecido tributário e previdenciário; c) registro público específico e simplificado; d) possibilidade de sucessão hereditária no comando da empresa. A interpretação doutrinária dominante, nas décadas de 1950 e 1960, por sua vez, consolidou o entendimento segundo o qual a pequena empresa artesã não estava sujeita à falência<sup>171</sup>.

Não obstante, o direito tributário italiano não seguiu fielmente os conceitos produzidos no Direito Privado, vale dizer, a legislação tributária não reproduziu a

---

<sup>169</sup> FRACAROLLI, Luíz Machado. **Pequenas e médias empresas: aspectos legais**. São Paulo: Pioneira, 1975, p. 31.

<sup>170</sup> BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 44.

<sup>171</sup> FRACAROLLI, Luíz Machado. **Pequenas e médias empresas: aspectos legais**. São Paulo: Pioneira, 1975, p. 32.

terminologia do Código Civil e, ao contrário, instituiu conceitos próprios, tais como: artes e profissões, artes e ofícios, empresas menores, contribuintes menores, etc.

Segundo BASSOLI e ZANLUCHI<sup>172</sup>, foi na Itália que a legislação agiu com maior precisão na conceituação das pequenas empresas, classificando-as conforme critérios de tamanho e de capacidade de produção. MOSCHETTI observa que:

*... Após a Segunda Guerra Mundial, o instrumento fiscal foi intensamente utilizado na Itália para favorecer o desenvolvimento e a estabilização econômica. (...) Analogamente, para desenvolver as zonas deprimidas centro-setentrionais, tem-se concedido a isenção por dez anos de todos os impostos diretos sobre a renda, a favor das novas empresas artesanais e das novas pequenas indústrias que ali se constituam em municípios inferiores a 10.000 habitantes ...*<sup>173</sup>.

Outra expressão do tratamento favorecido, como informa CIANI<sup>174</sup>, consistiu nos tratamentos distintos às atividades de trabalho autônomo e das empresas. Em 1958, com a publicação do Texto Único (T.U.) os regimes foram progressivamente aproximados. Em 1968, a Lei 428, de 12 de dezembro, instituiu no T.U. o conceito de “trabalho próprio e dos membros da família”.

Apesar da tendência à uniformização da tributação do trabalho autônomo e empresarial, persistiram mudanças até 1974, como por exemplo, no IVA, devido pelas empresas em geral, mas recolhido pelos autônomos somente quando prestassem serviços a outras empresas. A uniformização desta tributação veio com a lei 354, de 14 de agosto de 1974<sup>175</sup>.

---

<sup>172</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer. ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais.** ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006. ISSN 1677-809X, p. 131.

<sup>173</sup> MOSQUETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva.** (Trad.: CALERO GALLEGOS, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0, p. 284.

<sup>174</sup> CIANI, Arnaldo. **Lavoro autonomo e piccola impresa nell'applicazione della legge tributaria** (Trad. Maria Paulina Ferronato). Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, v.36, n.1, p.105-120, mar., 1977.

<sup>175</sup> CIANI, Arnaldo. **Lavoro autonomo e piccola impresa nell'applicazione della legge tributaria** (Trad. Maria Paulina Ferronato). Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, v.36, n.1, p.105-120, mar., 1977.

Em relação ao imposto de renda, por sua vez, CIANI<sup>176</sup> relata que, nas décadas de 1970 e 1980 não havia substanciais diferenças no tratamento tributário dos autônomos e das empresas (inclusive das menores), havendo, todavia, mecanismos próprios para apuração da renda e obrigações acessórias.

Outra iniciativa da Itália tornou-se referência mundial no tratamento jurídico favorecido tributário, bem como um ícone da aplicação da política tributária para fins extra-fiscais: o programa de desenvolvimento do “*Mezzogiorno*”.

“*Mezzogiorno*” (“Meio Dia”) é o nome que designa a região sul da Itália, incluindo a Sardenha, Sicília e outras ilhas. É uma região historicamente desfavorecida, especialmente quanto ao desenvolvimento econômico. A partir da década de 1950, como informa PUGA<sup>177</sup>, o legislador italiano criou vários mecanismos de incentivo econômico para esta região, destacando-se a isenção do imposto de renda e de outros tributos locais para as indústrias lá instaladas.

Por força do mesmo programa de estímulo, criaram-se mecanismos de tratamento favorecido às pequenas empresas no pagamento do imposto sobre o valor adicionado (IVA), dispensa de pagamento da parcela dos trabalhadores no imposto para a previdência social, e outras medidas financeiras (facilidades para acesso ao crédito e subsídios às tarifas públicas).

Na década de 1970, ainda, surgiram programas de “distritos industriais”, na região central da Itália (região esta que ficou conhecida como “Terceira Itália”). Nestas regiões, o desenvolvimento das pequenas e médias empresas se deu pela construção de laços econômicos, sociais, políticos e culturais, e pela produção de artigos sob o slogan “*made in Italy*”<sup>178</sup>.

---

<sup>176</sup> CIANI, Arnaldo. **Lavoro autonomo e piccola impresa nell'applicazione della legge tributaria** (Trad. Maria Paulina Ferronato). Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, v.36, n.1, p.105-120, mar., 1977.

<sup>177</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 30.

<sup>178</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 30.

Não obstante, a década de 1980 foi um período atribulado para o tratamento favorecido às pequenas empresas e artesãos italianos. O crescimento do déficit orçamentário (US\$ 60 bilhões em 1984, segundo SOLOMON<sup>179</sup>) e da inflação, aliado à alta carga tributária enfrentada pelas grandes empresas e pelos trabalhadores empregados, motivou uma onda de debates públicos, em meio aos quais se pôs em evidência um velho problema: o alto índice de evasão, na Itália, junto às pequenas empresas e autônomos.

Como uma das medidas de reação do governo, portanto, iniciou-se uma campanha de combate à evasão fiscal, estabelecendo restrições e propostas de revisões de medidas de tratamento favorecido, que causaram protestos entre os pequenos comerciantes. Mas esta fase de confrontos logo foi superada, pois o resultado econômico proporcionado pelas pequenas empresas, sobretudo em favor das exportações, justificava, por si, as medidas de fomento em favor do setor.

Em 1986, o governo italiano instituiu o “Comitê para o Desenvolvimento do Empreendimento entre as Pessoas Jovens”, também conhecido como “Programa de Apoio ao Jovem Empresário. Mais tarde, em 1994, o “Comitê” tornou-se a *“Società per l'imprenditorialità giovanile”*, instituição fundada pelo Ministério da Economia e Finanças da Itália e, também, dedicada ao fomento das pequenas empresas (neste caso, de forma temática).

Em 1994, o *“Mezzogiorno”*, bem como outras áreas menos favorecidas, passaram a ser assistidos por programas de fomento da Comunidade Européia (CE). A legislação interna da Itália, também (assim como na Espanha e demais países europeus) sofreu maior influência das Recomendações da Comunidade Européia a que fizemos referência alhures.

Na década do ano 2000, o tratamento favorecido tributário às pequenas empresas assentou-se sobre três regimes, coexistentes e aplicáveis de acordo com as especificações da legislação. Um destes regimes, em vigor desde 1972 e mantido, era o

---

<sup>179</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo.** Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, p. 329.



do Contribuinte Mínimo Dedutível, previsto pelo art. 32 BIS, D.P.R. 29 de setembro de 1972, n. 633.

A Lei 23, de dezembro de 2000, artigo 14, por sua vez, previu o “Regime de Atividades Marginais”. O terceiro regime, a que fizemos referência, era o da “Super-Simplificação”, previsto no artigo 3º, n.ºs 165 a 170, a Lei 23 de dezembro de 1996, n. 662.

Estes três regimes, em 2008, foram unificados pelo “*Regime Semplificato per Piccoli Imprenditori e Professionisti*”, sobre o qual discorreremos a seguir.

No cenário atual, coexistem (a partir de 1º/01/2008) os seguintes regimes favorecidos e simplificados na Itália: a) Contribuinte Mínimo (artigo 1º, n.º 96-117, lei 24 de dezembro de 2007, n. 244); b) novas iniciativas produção (artigo 13º da lei relativa a 23 de dezembro de 2000, n. 388); c) o “Regime Simplificado para os Pequenos Empresários e Profissionais” (CD), a que nos referimos acima.

Sobrevivem, com estes regimes, os sistemas tributários tradicionais (aplicáveis às demais empresas e pessoas, não enquadradas em tratamento favorecido e, além disso, o “Regime Simplificado”, cabível para empresas com receita até 309.874,14 euros para o ramo de serviços e de 516.456,90 euros para outras atividades.

O “*Regime Semplificato per Piccoli Imprenditori e Professionisti*”<sup>180</sup> é o principal regime de tratamento favorecido atualmente em vigor na Itália. Sua versão atual foi criada em 2008 (em vigor a partir de 1º de janeiro) e seus beneficiários são chamados de “contribuintes mínimos”, ou simplesmente “CDs”, os quais devem preencher certos requisitos legais. Aplica-se o regime também aos contribuintes sujeitos ao regime de franquia, do Decreto Presidencial n. 633/1972, art. 32<sup>181</sup>.

Por este regime, são considerados “contribuintes mínimos” (CDs), a empresa individual e profissional que, no ano de 2007: a) Teve receita anual inferior a 30 mil

---

<sup>180</sup> “Regime simplificado para os pequenos empresários e profissionais”.

<sup>181</sup> Ministério da Economia e Finanças – Agência de Ingressos (Agenzie delle Entrate). Lei Financeira de 2008, art. 1º, parágrafos 96 a 117.

euros; b) Não teve empregados ou trabalhadores contratados; c) Não efetuou exportações; d) Não teve lucros<sup>182</sup>.

São também “contribuintes mínimos” as empresas que, nos três anos anteriores a 2008: a) Não adquiriram equipamentos em valor superior a 15 mil euros; b). Assumam outras condições previstas na legislação.

Contudo, não podem ser contribuintes mínimos, além daqueles que não preenchem os requisitos anteriores: a) os optantes de regime especial do IVA; b) as empresas cujos titulares ou sócios-gerentes não sejam residentes; c) as empresas que realizem (total ou parcialmente) operações com cessão de bens e de novos meios de transporte; d) empresas integrantes de grupos econômicos, empresas coligadas ou controladas, ou qualquer outra forma de organização empresarial maior.

Os contribuintes mínimos desfrutam de algumas vantagens, conseqüentes a seu enquadramento.

O imposto de rendimento pessoa física e os impostos regionais e municipais são dispensados aos contribuintes mínimos. Há também uma redução, por substituição, de 20% do imposto sobre rendimento, o qual incide sobre a diferença entre receitas e despesas, incluindo depreciação de bens ou de ferramentas. É possível, também, deduzir da renda as contribuições sociais (inclusive os pagamentos em nome dos empregados), dentre outros benefícios.

Admite-se, também, a compensação com créditos excedentes em anos anteriores. Prejuízos fiscais podem ser compensados com lucros em até um quinto.

O regime simplificado é opcional e vale por (pelo menos) 3 anos, podendo, o contribuinte mínimo (ainda que possua os requisitos) optar pela tributação tradicional.

O contribuinte mínimo pode solicitar sua exclusão, ou esta pode ser efetuada pela Administração, diante da perda dos requisitos exigidos.

---

<sup>182</sup> **Fonte:** Ministério da Economia e Finanças – Agência de Ingressos (Agenzie delle Entrate).

## Seção 5. Portugal

Portugal é um dos poucos países do Mundo (ao lado do Brasil e do Peru) que possui em sua Constituição norma específica, prevendo tratamento favorecido às pequenas empresas.

De fato, a Constituição Portuguesa de 1976, em seu artigo 86, número 1 estabelece que:

*O Estado incentiva a actividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas, e fiscaliza o cumprimento das respectivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam actividades de interesse económico geral.*<sup>183</sup>

Segundo LUIS DE MONCADA “... a protecção às pequenas e médias empresas... trata-se do primeiro grande grupo de normas de fomento económico...”<sup>184</sup>. Observa que o debate político na Europa (fins do Século XX) polarizou-se entre os marxistas (contrários e descrentes das políticas de proteção às pequenas e médias empresas) e os defensores da liberdade de mercado (favoráveis, pelos mais diversos motivos, a estas políticas de proteção). Não obstante, conclui que em Portugal há consenso em favor do tratamento favorecido<sup>185</sup>.

Em relatório de Acórdão do Tribunal Constitucional Português, o Juiz Conselheiro Ribeiro Mendes descreve as circunstâncias históricas que motivaram a inserção, na Constituição, do tratamento favorecido às pequenas empresas:

*... Após a Revolução de 25 de Abril de 1974, acentuou-se a preocupação de adopção de uma estratégia anti-monopolista (cfr. Programa do Movimento das Forças Armadas, B.6.a)), mas a nacionalização de importantes sectores da vida económica tornou menos premente a regulamentação da liberdade de concorrência. Importa acentuar que a versão originária da Constituição atribuiu ao Estado, como incumbências prioritárias, a eliminação e o impedimento de*

---

<sup>183</sup> PORTUGAL. Constituição Portuguesa de 1976, 7ª Revisão Constitucional, artigo 86, número 1.

<sup>184</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 4a. Edição. Coimbra: Coimbra, 2003, ISBN 972312064, p. 511.

<sup>185</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 4a. Edição. Coimbra: Coimbra, 2003, ISBN 972312064, p. 514.

*formação de monopólios privados, bem como a repressão dos abusos do poder económico e de todas as práticas lesivas do interesse geral (art. 81º, alínea g)) e também a imposição da garantia de concorrência equilibrada entre as empresas, estabelecendo a lei a protecção das pequenas e médias empresas económica e socialmente viáveis (alínea j) do mesmo artigo). A mesma versão da Constituição previa a intervenção do Estado na formação e controlo dos preços, cabendo-lhe a obrigação de racionalizar os circuitos de distribuição, eliminando os desnecessários (art. 109º, nº 1)...<sup>186</sup>.*

Parece, pois, ser posição do Tribunal Constitucional português que a norma do artigo 86, número 1, possui “... *um propósito antimonopolista do legislador constitucional, que tem por objectivo ‘a realização da democracia económica, social’...*”<sup>187</sup> (Acórdão 225/1995).

Em sua redação original (alterada pela sexta revisão constitucional, em 2004) a Constituição Portuguesa previa norma ligeiramente diferente em relação às pequenas empresas:

*...Incumbe prioritariamente ao Estado:... j) assegurar a equilibrada concorrência entre as empresas, fixando a lei a protecção às pequenas e médias empresas económica e socialmente viáveis...<sup>188</sup>.*

O ocaso da expressão “*empresas económica e socialmente viáveis*” parece significar uma mudança de orientação, quanto ao propósito da norma. Antes, a protecção às pequenas e médias empresas servia como corolário da livre concorrência, como

---

<sup>186</sup> PORTUGAL. Tribunal Constitucional, 1ª Secção, Acórdão nº 471/97, Proc. nº 60/96. Rel: Cons. Ribeiro Mendes, j. 2/7/1997.

<sup>187</sup> PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Plenário. Acórdão n. 225/95. Processo: n.º 406/88. Relator: Conselheiro Vítor Nunes de Almeida. Diário da República, I Série-A, de 29 de Junho de 1995. Trecho do voto do Cons. Relator: “... Acrescente-se que não é metodologicamente correcto chamar à colação normas constitucionais sobre benefícios a pequenas e médias empresas, comerciais ou industriais, — normas que tutelam um propósito antimonopolista do legislador constitucional, que tem por objectivo «a realização da democracia económica, social» [artigo 2.º da Constituição; ver ainda os artigos 9.º, alínea d), 80.º, alíneas a) e e), e 81.º, alíneas e) e f)] — para justificar a opção divergente do legislador ordinário, quando o próprio legislador constitucional impõe uma certa opção [artigos 81.º, alínea h), e 97.º, nº 2]. Nem se vê por que razão se há-de «relativizar» qualquer discrepância de terminologia...”

<sup>188</sup> PORTUGAL. Constituição da República (1974). Artigo 81, letra “j”, revogado na versão atual, sexta revisão constitucional — 2004, disponível em [http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema\\_Politico/Constituicao/06Revisao/constituicao\\_p37.htm](http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema_Politico/Constituicao/06Revisao/constituicao_p37.htm), acesso em 16/06/2007.

expressamente concluiu o Gabinete de Estudos do Porto do Partido Social-Democrata Português<sup>189</sup>.

MONCADA, a respeito, comenta que: “... *Significativo da obrigação do Estado é o facto de a protecção às PME, depois da revisão constitucional de 1997, deixar de ter por condição a sua qualidade de ‘...economicamente viáveis...’.* A obrigação é agora mais alargada...”<sup>190</sup>.

Com a Sexta Revisão, e de acordo com a redação atual, a Constituição atribui ao tratamento favorecido função de estímulo à atividade empresarial<sup>191</sup>. Mas, segundo CANOTILHO, a proteção a livre concorrência (antes majoritária) permanece como escopo da norma, ao lado de outros princípios:

*... A obrigação constitucional de protecção das pequenas e médias empresas está na linha da preferência constitucional dos pequenos e médios empresários como factor de desenvolvimento, de criação de postos de trabalho e de densificação do tecido empresarial, e resulta, desde logo, da obrigação que tem o Estado de assegurar a concorrência e de combater as situações monopolísticas e reprimir as situações de abuso do poder económico (art. 81º/f). Para isso contribui, entre outros factores, a manutenção de um tecido industrial, comercial e de serviços segmentado e, portanto, de uma pluralidade de empresas concorrendo no exercício da mesma actividade, o que não pode deixar de passar pela permanência de PME no mercado...*<sup>192</sup>.

MONCADA, por sua vez, discorda que o fomento às pequenas e médias empresas tenha relação com a prevenção e repressão dos desvios à concorrência. Argumenta que os valores a proteger são distintos, em cada caso:

*... O apoio às PME não se confunde com a prevenção e repressão dos desvios à concorrência...A política de defesa da*

---

<sup>189</sup> PORTUGAL. PARTIDO SOCIAL-DEMOCRATA, Gabinete de Estudos do Porto. Constituição da República Portuguesa, pg. 66.

<sup>190</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 4a. Edição. Coimbra: Coimbra, 2003, ISBN 972312064, p. 513.

<sup>191</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 1013.

<sup>192</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 1013-1014.

*concorrência já tradicional em quase todos os países ocidentais, só aceita a intervenção estadual em casos-limite, susceptíveis de bloquear o funcionamento do sistema económico vigente, como se viu...Os valores que se pretendem proteger com a política de protecção à concorrência visam, além de impedir o domínio político dos grandes grupos industriais, garantir a transparência dos mecanismos de mercado...Por sua vez, os valores resguardados mediante a política de protecção às PME são completamente diferentes. A intervenção do Estado pretende criar agora as condições institucionais para que possa exercer-se sem peias o direito de livre empresa do pequeno e médio industrial e comerciante, a favor do qual os poderes públicos como que tomam partido. De outro ponto de vista, a protecção às PME não se limita a normas preventivas e repressivas de certas formas de actividade económica. Aquela protecção analisa-se em medidas positivas de subsídio e encorajamento de actividade privada...*<sup>193</sup>.

MONCADA observa, ainda, que a Constituição Portuguesa, propositalmente, previu a protecção à livre concorrência (artigo 81º) e o tratamento favorecido (artigo 86º, número 1) em artigos distintos, exatamente para demarcar a autonomia do Princípio do Tratamento Favorecido<sup>194</sup>.

Por outro lado, segundo CANOTILHO, a norma constitucional que impõe protecção e tratamento diferenciado às pequenas e médias empresas não significa, apenas, facilitar o crédito, mas implica qualquer medida apta ao favorecimento, “... *por ex., crédito, apoio técnico e financeiro, incentivos fiscais, etc...*”<sup>195</sup>. Mas adverte quanto aos limites impostos pela Constituição, para a concessão de incentivos:

*... A Constituição deixa à lei a definição das modalidades e formas dos incentivos, mas há três idéias que parecem claras: (i) os incentivos não podem ser discriminatórios, devendo obedecer a regras objectivas (art. 266º-2); (ii) os incentivos devem beneficiar especialmente as pequenas e médias empresas (seguramente pela sua maior carência de ajuda, pela sua capacidade de gerar emprego e também eventualmente pelos menores riscos de deslocalização geradora de desemprego);*

---

<sup>193</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 4a. Edição. Coimbra: Coimbra, 2003, ISBN 972312064, p. 512-513.

<sup>194</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 4a. Edição. Coimbra: Coimbra, 2003, ISBN 972312064, p. 513.

<sup>195</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 1014.

*(iii) os incentivos não podem violar as regras da ordem económica da UE relativas à proibição de ajudas de Estado que distorçam a concorrência (TCE, arts. 87º e ss.). Fora isso, a lei goza de uma grande discricionariedade nesta matéria, quer quanto às áreas de intervenção (investimento, inovação, mercados externos, formação e qualificação profissional, etc.), quer quanto aos meios (subvenções, incentivos fiscais, ajudas técnicas em espécie, etc.).*<sup>196</sup>.

A legislação infraconstitucional portuguesa não parece atribuir ênfase a medidas de favorecimento tributário, distinguindo-se, neste ponto, do que se viu em relação à Itália, e aproximando-se da realidade presente nos E.U.A.. A maioria das medidas, presentes na legislação infraconstitucional, dá ênfase ao favorecimento no acesso ao crédito e à capitalização, e, em menor grau, ao associativismo.

Uma das primeiras medidas, em favor das pequenas e médias empresas, após a promulgação da Constituição de 1976, foi a criação do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento (IAPMEI), pelo Decreto-Lei n. 51, de 7 de fevereiro de 1975. As funções do IAPMEI, segundo MONCADA, são fundamentalmente duas: “... 1. *Funções de apoio financeiro, sob a forma de subsídios, participações e bonificações para o que dispõe de receitas próprias. (...) 2. Apoio do tipo técnico e organizatório...*”<sup>197</sup>.

Contudo, as empresas comerciais varejistas (retalhistas) não são atendidas pelos programas do IAPMEI, o qual se concentra predominantemente no estímulo à indústria, aos serviços e às exportações. Os pequenos “retalhistas”, portanto, tem procurado sua proteção na união e solidariedade, sobretudo através do associativismo e do cooperativismo.

A ênfase, neste particular, tem sido o apoio ao associativismo dos pequenos “retalhistas”. MONCADA cita como exemplo a Resolução n. 237, de 18 de junho de

---

<sup>196</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 1013.

<sup>197</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 4a. Edição. Coimbra: Coimbra, 2003, ISBN 972312064, p. 516.

1979, que reconheceu às associações *status* de interesse social e concedeu linhas de crédito especiais e favorecidas para estimular a construção de instalações e armazéns<sup>198</sup>.

Por outro lado, parece haver certa controvérsia em Portugal em reconhecer, nas entidades que reúnem pequenos retalhistas, natureza jurídica de “cooperativas” e, conseqüentemente, de lhes conceder o tratamento jurídico correspondente. MONCADA entende possível que os pequenos retalhistas em se organizarem, tanto na forma de associações, como através de cooperativas<sup>199</sup>.

A principal norma a dar proteção e estímulo às pequenas e médias empresas em Portugal é a Resolução do Conselho de Ministros n. 57/1995, de 17 de Junho. Essa norma instituiu o Regime de Incentivo às Microempresas. Este foi alterado, posteriormente, pela Resolução 154/96, de 17 de Setembro de 1996. Ambas as Resoluções concentram seus incentivos na política de crédito, não tecendo disposições sobre a política fiscal.

Com referência ao conceito de “pequena e média empresa”, CANOTILHO<sup>200</sup> observa que a Constituição Portuguesa não traz qualquer definição, delegando ao legislador esta tarefa.

Parece ter sido o Despacho Normativo n. 199/1977, de 14 de outubro, a primeira norma a trazer critérios de classificação das pequenas e médias empresas. Esse Despacho foi sucessivamente atualizado pelos Despachos n. 325/1981 e n. 52/1987, de 24 de junho.

Atualmente, entende-se como microempresa a pessoa coletiva que empregue até 10 trabalhadores e cujo volume de negócios e balanço total não ultrapassem dois

---

<sup>198</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 4a. Edição. Coimbra: Coimbra, 2003, ISBN 972312064, p. 517.

<sup>199</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 4a. Edição. Coimbra: Coimbra, 2003, ISBN 972312064, p. 517.

<sup>200</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 1014.



milhões de euros<sup>201</sup>. Por sua vez, a Lei n. 99, de 27 de agosto de 2003, conceitua como “pequena empresa” a pessoa coletiva que empregar entre 10 e 50 trabalhadores.

MONCADA<sup>202</sup> observa ainda que, nas indústrias extrativas ou transformadoras, a pequena empresa deve empregar até 500 trabalhadores e possuir volume de vendas até 6.250.000 euros anuais, sendo vedado o enquadramento de empresas participantes de grupos económicos, controladas ou coligadas.

No campo tributário, também é possível encontrar disposições estabelecendo tratamento favorecido às pequenas e médias empresas.

Dentre os tributos mais importantes no sistema português, podem ser citados os seguintes: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)<sup>203</sup>; Imposto Sobre o rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)<sup>204</sup>; Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)<sup>205</sup>; Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)<sup>206</sup>; Imposto do Selo (SELO)<sup>207</sup>; Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)<sup>208</sup>; Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)<sup>209</sup>.

Embora o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), principal norma portuguesa sobre incentivos e desonerações tributárias, não traga menção às pequenas empresas, a legislação concede alguns incentivos.

Os incentivos fiscais concedidos às pequenas e médias empresas encontram sua principal regulamentação na Resolução do Conselho de Ministros n. 43/1991, de 14 de dezembro, com a atualização da Resolução n. 69/95, de 18 de Julho – I Série-B. Estes

---

<sup>201</sup> Fonte: Ministério das Finanças e Administração – Departamento Geral de Contribuições e Impostos.

<sup>202</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 4a. Edição. Coimbra: Coimbra, 2003, ISBN 972312064, p. 515.

<sup>203</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei 442-A/88, nr. L. 67-A/2007, 31/12/2007.

<sup>204</sup> PORTUGAL. IRC – Decreto-Lei 442-B/88, de 30/11/1988.

<sup>205</sup> PORTUGAL. IVA – Decreto-Lei 102/2008, de 20/2006, nr. L. 26-A/2008, de 27/2006.

<sup>206</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei 102/2008.

<sup>207</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 287/2003-12/11, nr. L. 67-A/2007, 31 de novembro.

<sup>208</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei n. 287/2003 - DR 262, 12/11.

<sup>209</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei n. 287/2003, 12/11.

incentivos atingem, principalmente, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

Como exemplo, é possível mencionar a “Reserva Fiscal para Investimento”. É assegurado às pequenas e médias empresas (conforme a Recomendação 96/280/CE, de 3 de abril) deduções no IRC, para constituição de uma “Reserva Fiscal para Investimento”. Mas esta reserva predetermina os “investimentos elegíveis”, ou seja, quais as despesas para os quais os recursos serão aplicados. No caso das PME’s, um dos investimentos são despesas com registro e manutenção de patentes, associadas a novos produtos e processos por ela desenvolvidos<sup>210</sup>.

Outro exemplo são os Projetos de Investimento Comunitários. Serão concedidas isenções, com vigência por 10 anos, para as pequenas e médias empresas que realizarem projetos de investimento em Estado-membro da União Européia<sup>211</sup>.

Por fim, é de se registrar a preocupação, também em Portugal, com os altos índices de evasão fiscal entre os pequenos empreendimentos. Em acórdão do Tribunal Constitucional Português, por exemplo, o Juiz Conselheiro Artur Maurício (citando Saldanha Sanches) denuncia a *“fraude fiscal endémica nas pequenas e médias empresas e que se vai revelar em situações de reiterado incumprimento nas áreas sensíveis do IRC do IRS e do IVA”*. O Juiz atribui tal situação à falta de recursos de fiscalização<sup>212</sup>.

---

<sup>210</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei 23/2004, de 23 de Janeiro, artigo 2º, 1; 5º, 3, “f”.

<sup>211</sup> PORTUGAL. Lei n.º 32-B/2002, de 30/12 - OE 2003.

<sup>212</sup> PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Plenário. Acórdão n. 84/2003, Proc. n.º 531/99. Rel.: Cons.º Artur Maurício, j. 12/2/2003. “... Como é sabido – e torna-se desnecessário demonstrá-lo - as estatísticas revelam que o fenómeno da evasão fiscal assumiu uma expressão tal que leva Saldanha Sanches (“Sistema e reforma fiscal: que evolução” in *Fisco*, ano IX, n.º 82/83, págs. 109 e segs.) a caracterizar como um dos “aspectos centrais da situação fiscal portuguesa” a “fraude fiscal endémica nas pequenas e médias empresas e que se vai revelar em situações de reiterado incumprimento nas áreas sensíveis do IRC do IRS e do IVA”, acrescentando (apesar da censura à “miragem do refúgio do lucro normal”) que “faltando meios para controlar as declarações dos contribuintes, o direito de ser tributado segundo a declaração transformou-se no direito de pagar o imposto resultante de uma declaração fraudulenta e o direito de ser tributado de acordo com o lucro real no direito de ver reconhecidos pela Administração situações empresariais caracterizadas por prejuízos perpétuos”... ”

### **Capítulo 3. Conteúdo, sentido e alcance da norma**

#### **Seção 1. Conceito de tratamento favorecido na Constituição de 1988**

A Constituição Federal brasileira de 1988 estabelece, em seu artigo 170, os “Princípios da Ordem Econômica” e, dentre eles, o “Princípio do Tratamento Favorecido para as Empresas de Pequeno Porte”:

*A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País<sup>213</sup>.*

A atual redação do inciso IX do artigo 170, contudo, não é a mesma do texto constitucional emergente da Assembléia Nacional Constituinte de 1988. A prescrição original expressava-se assim: “IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte”.

Nota-se, portanto, a substituição da expressão “... empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte...” por “... empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País...”.

A mudança ocorreu por ocasião da Emenda Constitucional n. 6, de 15 de agosto de 1995<sup>214</sup>.

A Constituição, em sua versão original<sup>215</sup>, classificava as empresas como: a) Empresas brasileiras; b) Empresas brasileiras de capital nacional. Segundo JORGE ATHIAS<sup>216</sup>, era possível detectar, implicitamente, uma terceira categoria: empresas

---

<sup>213</sup> Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Artigo 170, inciso IX. Diário Oficial, 5 de outubro de 1988. Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995.

<sup>214</sup> Emenda Constitucional n. 6, Publicado no Diário Oficial da União de 16.08.1995. Altera o inciso IX do art. 170, o art. 171 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal.

<sup>215</sup> Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Artigo 171, incisos I e II. Diário Oficial, 5 de outubro de 1988. Redação anterior à reforma trazida pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995.

<sup>216</sup> ATHIAS, Jorge Alex Nunes. **A ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Belém:Cejup, 1997, ISBN 8533802056, p. 116.

estrangeiras, as quais seriam aquelas que não se enquadrassem em nenhuma das categorias anteriores.

Considerava-se empresa brasileira aquela constituída de acordo com as leis brasileiras e com sede e administração em nosso País. Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>217</sup>, o constituinte ressuscitou o conceito de “sociedade nacional”, presente no (já revogado) Decreto-Lei 2.627, de 1940. A esse respeito comenta que:

*...Nada há que estranhar nisto, pois, como bem dizia Waldemar Ferreira, a propósito deste dispositivo, as sociedades mercantis, por isso mesmo que têm personalidade, têm nacionalidade, e acrescentava que não poucas vezes cuida a lei da nacionalidade dos sócios ou acionistas para que as sociedades possam realizar determinados objetivos. Por isso mesmo, dizia que as sociedades anônimas tanto podem ser nacionais, como estrangeiras, porque esta é uma realidade concreta, a que, posteriormente a seus estudos, vieram juntar-se as empresas multinacionais. O que é de estranhar é os empresários brasileiros mesmos, a despeito do fato concreto destas distinções, reagirem contrariamente à sua conceituação constitucional, a seu reconhecimento normativo...*<sup>218</sup>.

Por sua vez, a “empresa brasileira de capital nacional” deveria estar sob o controle permanente e efetivo de pessoas naturais residentes e domiciliadas no Brasil ou de entidades de direito público interno. Segundo DANTAS, a titularidade poderia ser direta ou indireta<sup>219</sup>. Para caracterizar o “controle efetivo”, a Constituição exigia que estas pessoas tivessem a titularidade da maioria do capital votante e o exercício (de fato e de direito) de poder decisório para gerir suas atividades.

A Constituição, no artigo 171, parágrafo 1º (hoje revogado), reservava às “empresas brasileiras de capital nacional” um conjunto de medidas de favorecimento, não extensíveis às “empresas brasileiras”.

Uma das possibilidades de favorecimento era a concessão, por lei, de benefícios e proteções especiais, de cunho temporário, para desenvolvimento de atividades

---

<sup>217</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10ª e 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995 e 01/2003, ISBN 8574204749, p. 729.

<sup>218</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10ª e 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995 e 01/2003, ISBN 8574204749, p. 729.

<sup>219</sup> DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999. ISBN 857394238X, p. 79.

consideradas estratégicas para a defesa nacional. As atividades imprescindíveis ao desenvolvimento do Brasil também poderiam ser favorecidas pelo legislador infraconstitucional.

O desenvolvimento tecnológico nacional também foi priorizado. A Lei poderia, então, eleger setores fundamentais ao desenvolvimento tecnológico e estabelecer condições e requisitos, tais como: a) submeter ao controle de residentes no Brasil (ou entidades de direito público interno) o poder de decisão sobre o uso e desenvolvimento da tecnologia; b) impor percentuais de participação no capital, em favor de pessoas físicas residentes (ou entidades de Direito Público interno).

A terceira (e última) medida de favorecimento, estabelecida pelo artigo 171, foi o tratamento favorecido e preferencial às empresas brasileiras de capital nacional no fornecimento de bens e serviços ao Poder Público<sup>220</sup>.

O princípio do tratamento favorecido às empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte, por sua vez, funcionava como o “favorecimento do favorecimento”, ou seja, as empresas controladas por residentes, ou pelo Poder Público, tinham preferência nos campos econômicos mais relevantes e, dentre elas, maior preferência às empresas de menor porte.

Completava este conjunto de medidas de favorecimento o artigo 179 da Constituição, até hoje em vigor.

O perfil original do Tratamento Favorecido na Constituição de 1988, como se pode ver, apresentava uma tendência protecionista às “empresas brasileiras de capital nacional”, ou seja, das empresas sob controle de residentes no Brasil ou integrantes da Administração Pública.

FONSECA critica este perfil, defendendo as reformas advindas com a Emenda n. 6:

*...Não há dúvida de que se tratava de medidas altamente protecionistas para as empresas brasileiras de capital nacional,*

---

<sup>220</sup> Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Artigo 171, parágrafo 2º. Diário Oficial, 5 de outubro de 1988. Redação anterior à reforma trazida pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995.

*afrontando os princípios da livre concorrência. Indagava-se se tal protecionismo se coadunava com o direcionamento moderno da economia de mercado. Enquanto declinava o nacionalismo e se impunha a transnacionalização da economia, a Constituição brasileira adotava um direcionamento elevadamente conservador. Instituíam-se um forte cartorialismo como forma de proteger paternalistamente a empresa brasileira dos riscos da concorrência, ignorando que somente esta faz crescer e desenvolver...*<sup>221</sup>.

DANTAS, a esse respeito, refere-se ao perfil original como fruto de um “*exacerbado nacionalismo econômico*”<sup>222</sup>.

Não obstante, a polêmica em torno do conceito de “empresa brasileira”, como registra JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>223</sup>, já vinha desde a Assembléia Nacional Constituinte, quando se debateu a proposta de Barbosa Lima Sobrinho, segundo a qual a “empresa brasileira” seria aquela sob controle de brasileiros, com sede e centro decisório no Brasil.

A Emenda Constitucional n. 6 de 1995 revogou totalmente o artigo 171 da Constituição, e deu nova redação ao inciso IX do artigo 170. A partir dela, como anota BONAVIDES<sup>224</sup>, o tratamento favorecido passou a destinar-se a todas as empresas de pequeno porte, de capital nacional ou estrangeiro. BONAVIDES complementa que a Emenda Constitucional n. 6 inspirou-se no neoliberalismo e desnacionalizou a economia brasileira.

Mas, conforme lembra BULOS<sup>225</sup>, embora a nova redação do inciso IX não tenha levado em conta a origem do capital, nem sua natureza ou titularidade, exigiu que

---

<sup>221</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 71.

<sup>222</sup> DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999. ISBN 857394238X, p. 78-79.

<sup>223</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10ª e 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995 e 01/2003, ISBN 8574204749, p. 729.

<sup>224</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 545.

<sup>225</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva. 2002. ISBN 8502036734, p. 1146.

sua sede e administração funcionassem no Brasil e sua constituição se fizesse conforme nossa legislação.

O artigo 179 da Constituição, por sua vez, passou ileso pelas reformas constitucionais, mantendo sua redação original. Este artigo complementa a prescrição normativa acerca do tratamento favorecido, dispondo que:

*A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei*<sup>226</sup>.

Este artigo introduz as expressões “microempresa” e “empresas de pequeno porte”, autorizando à Lei estabelecer sua definição.

Como observa PINTO FERREIRA, “... À evidência o artigo em apreço deve ser relacionado com o artigo 170, IX, da Lei Fundamental...”<sup>227</sup>. BASTOS parece sugerir que o artigo 179 se destina a aplicar o princípio insculpido no artigo 170, IX, tendo natureza de “regra”, e não de “princípio”<sup>228</sup>. Este particular, todavia, será investigado com mais detalhes na Seção imediatamente seguinte.

Ainda segundo BASTOS<sup>229</sup>, o artigo 179 introduziu nova classificação, segundo a qual teríamos um gênero (“empresas de pequeno porte em geral”) composto de duas espécies (“microempresas” e “empresas de pequeno porte propriamente ditas”). BULOS<sup>230</sup>, por sua vez, prefere chamar o gênero de “microempresas”, composto de suas espécies: microempresas (propriamente ditas) e empresas de pequeno porte.

---

<sup>226</sup> Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Artigo 179. Diário Oficial, 5 de outubro de 1988. Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.

<sup>227</sup> FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**, Volume VI, São Paulo, Editora Saraiva. 1994, ISBN 850201322X.

<sup>228</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 7º Volume. São Paulo: Saraiva. 1990. ISBN 8502007106, p. 187.

<sup>229</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 7º Volume. São Paulo: Saraiva. 1990. ISBN 8502007106, p. 188.

<sup>230</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva. 2002. ISBN 8502036734, p. 1146.

TAVARES<sup>231</sup> complementa informando que o artigo 170, inciso IX refere-se implicitamente às microempresas, sendo estas destinatárias também do princípio (e não somente da regra do artigo 179).

Anotamos, todavia, que a expressão “pequenas empresas” é sinônimo usualmente empregado para o gênero antes exposto (“empresas de pequeno porte em geral”), ao longo da bibliografia consultada.

Por outro lado, segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>232</sup>, após a Emenda Constitucional n. 6, não se distingue mais empresas brasileiras e empresas brasileiras de capital nacional, para fins de tratamento favorecido. Não obstante, observa que, na prática, o tratamento favorecido continua aplicável predominantemente à microempresa ou empresa de pequeno porte com características semelhantes à antiga “empresa brasileira de capital nacional”.

A razão não seria mais a exigência constitucional, mas a própria natureza fática das micro e pequenas empresas. É que, segundo o citado mestre (e confirmado pelo que dissemos alhures), a grande maioria é constituída e administrada por residentes no Brasil, funcionando como firmas individuais ou pequenas sociedades familiares. Preencheriam, então, naturalmente, a primitiva descrição de “empresa brasileira de capital nacional”, prescrita no artigo 171 da Constituição.

É possível, portanto, distinguir duas fases na previsão constitucional do Tratamento Favorecido em nossa atual Constituição: 1) A fase nacionalista (ou protecionista); 2) A fase internacionalista (ou livre concorrencial). O elemento de divisão foi a Emenda Constitucional n. 6/1995.

Na fase internacionalista, tem-se a Ordem Econômica admitindo a competição de nossas pequenas empresas com as demais (inclusive as grandes empresas de todas as espécies e origens). Ao invés de reservar mercado, evitando o contato com o mundo

---

<sup>231</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 218.

<sup>232</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10ª e 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995 e 01/2003, ISBN 8574204749, p. 731.



globalizado, busca-se a participação bem sucedida de nossos agentes econômicos neste ambiente plural.

Mas a adoção desta tendência não é isenta a riscos e obstáculos. O chamado “mundo globalizado” está repleto de protecionismos (implícitos e explícitos) e, sobretudo, de profundos desequilíbrios. E, neste cenário, o Brasil (e, sobretudo suas pequenas empresas) não está em vantagem.

TAVARES comenta, a respeito do perfil constitucional contemporâneo do tratamento favorecido brasileiro:

*...O tratamento favorecido para esse conjunto de empresas revela, contudo, a necessidade de se proteger os organismos que possuem menores condições de competitividade em relação às grandes empresas e conglomerados, para que dessa forma efetivamente ocorra a liberdade de concorrência (e de iniciativa). É uma medida tendente a assegurar a concorrência em condições justas entre micro e pequenos empresários, de uma parte, e de outra, os grandes empresários...<sup>233</sup>.*

Assim, segundo BASSOLI e ZANLUCHI, “No texto constitucional, está expressa a posituação da liberdade contornada pela igualdade. O valor liberdade, garantido pela livre iniciativa, e o valor igualdade pela intervenção estatal, cumprindo seu dever de garantir a todos os agentes econômicos os mesmos direitos.”<sup>234</sup>.

O perfil original da Constituição, acerca do tratamento favorecido, foi novamente modificado por ocasião da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Mas, desta vez, em outro sentido.

A Emenda alterou parte da redação do artigo 146, inserindo a letra “d”:

*Cabe à lei complementar: (...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das*

---

<sup>233</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 216.

<sup>234</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer. ZANLUCHI, César Maurício. **A TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PEQUENAS EMPRESAS: MECANISMO PARA POSITIVAR VALORES E PRINCÍPIOS ECONÔMICO-CONSTITUCIONAIS**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006, ISSN 1677-809X, p. 128.

*contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239*<sup>235</sup>.

Como observa LUCIANO AMARO<sup>236</sup> “... A Constituição atribui à lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS e de algumas contribuições...”. Refere-se, quanto às contribuições, ao PIS/PASEP e às Contribuições Sociais para a Seguridade Social a cargo das empresas e assemelhados (sobre folha de salários, faturamento e lucro).

Discute-se, atualmente, sobre o objetivo e alcance pretendido pelo constituinte derivado, ao atribuir à lei complementar esta matéria. Tem-se como certo que, até a Emenda n. 42, a definição de tratamento favorecido e diferenciado para as pequenas empresas era matéria própria às leis ordinárias, cabendo a cada entidade federativa regular os assuntos de sua competência.

Por conseguinte, conviviam (às vezes, conflituosamente) leis ordinárias federais, estaduais, distritais e municipais sobre tratamento favorecido<sup>237</sup>. A multiplicidade de normas, prevendo obrigações e condições específicas para cada assunto, comprometia um dos objetivos do princípio do tratamento favorecido, expresso no artigo 179, ou seja, a “simplificação” das obrigações às pequenas empresas.

Alguns exemplos podem ser citados: a) uma empresa poderia se enquadrar em tratamento favorecido tributário num Estado, mas não em certo Município deste Estado; b) outra empresa, reconhecida como microempresa para fins de registros públicos, poderia não sê-lo para fins previdenciários; c) uma empresa, optante do regime simplificado tributário federal poderia estar dispensada de suas obrigações com o ICMS e o ISS (em certo Município e Estado), mas, se prestasse serviços no Município (ou no Estado) vizinho, poderia estar sujeita a outras obrigações diferentes.

---

<sup>235</sup> Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Artigo 146, letra “d”. Diário Oficial, 5 de outubro de 1988. Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.

<sup>236</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva. 2004, ISBN 8502046462, p. 148.

<sup>237</sup> Investigaremos, em maiores detalhes, a legislação infraconstitucional nesta Dissertação, em sua Parte III, Capítulo 1 e Seções.

Percebe-se, por esta breve descrição, o grau de complexidade incompatível com o mandamento constitucional, a agravar o “custo burocrático” que (conforme vimos) é uma das principais causas de mortalidade das pequenas empresas, tanto no Brasil como em diversos países do Mundo.

O propósito da Emenda n. 42, portanto, parece ter sido unificar as normas em torno de lei complementar, para simplificar as obrigações e uniformizá-las em todo o território nacional. Portanto, a legislação ordinária seria substituída por lei complementar, como fica claro, com a inserção do artigo 94 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

*Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição*<sup>238</sup>.

Não obstante, há uma tendência, entre parte da doutrina tributária brasileira, em restringir a função da lei complementar, em relação ao Tratamento Favorecido. Por esta visão, não haveria a substituição da lei complementar pelas leis ordinárias das diversas pessoas políticas. Isso porque as leis complementares restringir-se-iam a estabelecerem normas gerais sobre o assunto.

Desta forma, conviveriam harmonicamente, leis complementares e leis ordinárias. Esta harmonia seria garantida pelo exercício de funções distintas, a saber: a) às leis complementares, caberia, (como diz LUCIANO AMARO) “... *adensar o modelo constitucionalmente prefigurado de certos tributos...ou seja...complemento do desenho constitucional conferido ao sistema tributário...*”<sup>239</sup>; b) e às leis ordinárias, definir as normas específicas sobre o tema, de acordo com a distribuição de competências estabelecida na Constituição.

---

<sup>238</sup> Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Artigo 94. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Diário Oficial, 5 de outubro de 1988. Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.

<sup>239</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva. 2004, ISBN 8502046462, pp. 165-166.

CARRAZA<sup>240</sup> observa que esta lei complementar não pode alterar a divisão constitucional de competência tributária entre as pessoas políticas, e nem impor-lhe regras de observância obrigatória. Isso se aplica, inclusive, a adoção do “regime único de arrecadação”, também previsto na nova redação do artigo 146:

*Os mesmos princípios constitucionais, se adequadamente interpretados, vedam, a nosso ver, que tal lei complementar venha a compelir as pessoas políticas a adotar um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições, com as determinações e faculdades veiculadas nos artigos 146, parágrafo único, e 146-A da CF. (30). Tais determinações e faculdades extrapassaram os limites do poder de reforma da Constituição, e, nesta medida, devem ser aplicadas com as devidas cautelas, de modo a preservar o livre exercício das competências tributárias, tal como assegurado pelo constituinte originário<sup>241</sup>.*

CARRAZA entende que a lei complementar limita-se a definir normas gerais, ou seja, declarar o perfil constitucional da competência tributária, dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ao mesmo tempo, cabe à lei ordinária (das pessoas políticas, de acordo com suas competências) a instituição, majoração, extinção, exoneração dos tributos a ela deferidos pela Constituição.

LEANDRO PAULSEN<sup>242</sup>, por fim, diz que o “regime único de arrecadação” afeta o exercício da competência tributária pelas demais pessoas políticas (Estados, Distrito Federal e Municípios), na medida em que o ICMS e o ISS são arrecadados, obrigatoriamente, de forma unificada junto com impostos e contribuições federais. Por isso, segundo alguns, a Emenda n. 42 padeceria de inconstitucionalidade, por prejudicar o princípio federativo, e, por conseguinte, afrontar o artigo 60, parágrafo 4º, inciso I da Constituição Federal.

---

<sup>240</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, pp. 45-46.

<sup>241</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 908.

<sup>242</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª edição. Porto Alegre: L. Advogado, 2007. ISBN 9788573484762, p. 110.

## Seção 2. Natureza principiológica da norma

São várias as classificações sobre as espécies de normas que integram a Constituição. Segundo BARROSO, por exemplo, a Constituição contém normas de organização, normas definidoras de direitos e normas programáticas<sup>243</sup>. Esta classificação é denominada por ESPÍNDOLA de “*Sistematização dogmático-constitucional*”<sup>244</sup>.

Quanto a sua estrutura, todavia, e sem prejuízo do debate envolvendo a classificação das normas constitucionais, predomina o entendimento quanto a divisão de duas categorias de normas (inclusive normas constitucionais), a saber: princípios (ou “normas-princípios”<sup>245</sup>) e regras<sup>246</sup> (ou “normas-disposição”).

Esta classificação tem base nos trabalhos, principalmente, de RONALD DWORKIN e de ROBERT ALEXYY, e é aceita pela maioria dos estudiosos modernos (CANOTILHO<sup>247</sup>, EROS GRAU<sup>248</sup>; LUIZ ROBERTO BARROSO<sup>249</sup>; PAULO

---

<sup>243</sup> “... Luís Roberto Barroso, por sua vez, tendo em vista a ‘consistência da situação jurídica dos indivíduos ante os preceitos constitucionais’, propõe uma classificação em três grupos: (i) normas de organização, as quais, ainda que possam repercutir na esfera jurídica dos indivíduos, dirigem-se principalmente ao próprio Estado; (ii) normas definidoras de direitos, que veiculam, como regra, direitos subjetivos, exigíveis prontamente; e (iii) normas programáticas, que demandam integração legislativa, mas dispõem de eficácia negativa...” (BARCELOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, ISBN 8571474710, p. 43)

<sup>244</sup> “... Depois de SAMPAIO DORIA, Luis Roberto Barroso foi o autor a desenvolver trabalho de dogmática constitucional voltado, exclusivamente, para compreensão dos princípios constitucionais, porém 67 anos depois de Dória (1926), tendo em mira a Constituição de 1988, e não a de 1891. Seu texto foi editado em 1993, com o título de ‘Princípios Constitucionais Brasileiros’. Esse trabalho resultou em proveitosa sistematização dogmática para a compreensão do conceito de princípios constitucionais, entre nós.” (ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais: Elementos Teóricos para uma Formulação dogmática constitucionalmente adequada**. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, ISBN 8520322301, p. 142).

<sup>245</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 151.

<sup>246</sup> BARCELOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, ISBN 8571474710, p. 43.

<sup>247</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993. DL 72675/93, p. 180.

<sup>248</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 158.

BONAVIDES<sup>250</sup>; RUY ESPÍNDOLA<sup>251</sup>; GUSTAVO ZAGREBELSKY<sup>252</sup>; ANA BARCELOS<sup>253</sup>; JOÃO FONSECA<sup>254</sup>). Remanescem, contudo, alguns críticos, como JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>255</sup> e HUMBERTO ÁVILA<sup>256</sup>.

---

<sup>249</sup> BARROSO, Luiz Roberto. Artigo: **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo.** Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, número 1, 2001.

<sup>250</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205583, pp. 277-278.

<sup>251</sup> ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais: Elementos Teóricos para uma Formulação dogmática constitucionalmente adequada.** 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, ISBN 8520322301, p. 55.

<sup>252</sup> Tradução livre a partir do texto em espanhol: " La realidad, al ponerse en contacto com el principio, se vivifica, por así decirlo, y adquiere valor. En lugar de presentarse como materia inerte, objeto meramente pasivo de la aplicación de reglas, caso concreto a encuadrar en el supuesto de hecho normativo previsto en la regla – como razona el positivismo jurídico – , la realidad iluminada por los principios aparece revestida de cualidades jurídicas propias. El valor se incorpora al hecho e impone la adopción de "tomas de posición jurídica conformes com él ( al legislador, a la jurisprudencia, a la administración, a los particulares y, en general, a los interpretes del derecho). El "ser" iluminado por el principio aún no contiene en sí el "deber ser", la regla, pero sí indica al menos la dirección en la que debería colocarse la regla para no contravenir el valor contenido en el principio." (ZAGREBELSKY, Gustavo. **El Derecho Dúctil. Ley, Derechos y Justicia.** Traduzido por Marina Grecón. Madrid: Trotta, 1995, p. 118).

<sup>253</sup> BARCELOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O princípio da Dignidade da Pessoa Humana.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002, ISBN 8571474710, p. 41.

<sup>254</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico.** 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 40.

<sup>255</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 22ª edição. São Paulo: Malheiros, jan/2003, ISBN 8574204749, p. 92.

<sup>256</sup> ÁVILA não critica, propriamente, a classificação das normas entre princípios e regras, mas questiona os critérios de diferenciação entre as duas espécies. O autor vale-se de exemplo relacionado ao Tratamento Favorecido, para demonstrar que, nem sempre, as regras são incompatíveis com a ponderação: "... De um lado, há normas cujo conteúdo normativo preliminar estabelece limites objetivos, cujo descumprimento aparenta impor, de modo absoluto, a implementação da consequência. Essa obrigação, dita absoluta, não impede, todavia, que outras razões contrárias venham a se sobrepor em determinados casos. Vejam-se alguns exemplos. (...) A legislação tributária federal estabelecia que o ingresso no programa de pagamento simplificado de tributos federais implicava a proibição de Importação de produtos estrangeiros. Se fosse feita importação, então a empresa seria excluída do programa de pagamento simplificado. Uma pequena fábrica de sofás, enquadrada como empresa de pequeno porte para efeito de pagar conjuntamente os tributos federais, foi excluída desse mecanismo por ter infringido a condição legal de não efetuar a importação de produtos estrangeiros. De fato, a empresa efetuou uma Importação. A importação, porém, foi de quatro pés de sofás, para um só sofá, uma única vez. Recorrendo da decisão, a exclusão foi anulada por violar a razoabilidade, na medida em que uma interpretação dentro do razoável indica que a interpretação deve ser feita "em consonância com aquilo que, para o senso comum, seria aceitável perante a lei".<sup>46</sup> Nesse caso, a regra segundo a qual é proibida a Importação para a permanência no regime tributário especial incidiu, mas a consequência do seu descumprimento não foi aplicada (exclusão do regime tributário especial), porque a falta de adoção do comportamento por ela previsto não comprometia a promoção do fim que a justificava (estímulo da produção nacional por pequenas empresas). Dito de outro modo: segundo a decisão, o estímulo à produção nacional não deixaria de ser promovido pela mera importação de alguns pés de sofá..." (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos.** 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574206202, p. 39).

O estudo sobre os princípios jurídicos (tradicionalmente agrupada em torno da expressão “Teoria dos Princípios”) teve origem nas obras de diversos pesquisadores, como Jean Boulanger, Josef Esser<sup>257</sup>, Karl Larenz, Carl Engisch e Willians Cannaris<sup>258</sup>, e, claro, de Ronald Dworkin e Robert Alexy, já citados.

BARROSO relata a distinção entre princípios e regras, no pensamento de DWORKIN:

*A Constituição passa a ser encarada como um sistema aberto de princípios e regras, permeável a valores jurídicos suprapositivos, no qual as idéias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel central. A mudança de paradigma nessa matéria deve especial tributo à sistematização de Ronald Dworkin.*<sup>259</sup>

As regras, na visão de BARROSO, são normas aplicáveis sob a forma de tudo ou nada, ou seja, ou vale ou não vale. Incide de modo direto e produz efeitos imediatos. Trata-se de comandos objetivos, aplicados pela subsunção, sem requerer elaborações mais profundas sobre sua incidência<sup>260</sup>.

Já os princípios, segundo BARROSO, contêm fundamento ético, carga valorativa, indicando uma direção a seguir. Sua incidência não se dá sob o prisma de validade ou invalidade (“*all or nothing*”). Sua aplicação se dá, predominantemente, mediante ponderação<sup>261</sup>. CARRAZA complementa que os princípios possuem “...

---

<sup>257</sup> ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais: Elementos Teóricos para uma Formulação dogmática constitucionalmente adequada**. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, ISBN 8520322301, p. 75.

<sup>258</sup> ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais: Elementos Teóricos para uma Formulação dogmática constitucionalmente adequada**. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, ISBN 8520322301, p. 76.

<sup>259</sup> BARROSO, Luiz Roberto. Artigo: **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo**. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, número 1, 2001.

<sup>260</sup> BARROSO, Luiz Roberto. Artigo: **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo**. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, número 1, 2001.

<sup>261</sup> BARROSO, Luiz Roberto. Artigo: **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo**. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, número 1, 2001.

*acentuado grau de abstração...*”<sup>262</sup>. ALEXI<sup>263</sup> explica que não são “... *mandamentos definitivos mas apenas prima facie...*” , ou seja, os princípios orientam soluções na maior medida possível, em vista das possibilidades jurídicas e fáticas disponíveis.

CELSONO ANTÔNIO B. MELO entende que a violação a um princípio é mais grave do que transgredir as demais normas jurídicas<sup>264</sup>. Não obstante, BARROSO estabelece que “*Inexiste hierarquia entre ambas as categorias, à vista do princípio da unidade da Constituição. Isto não impede que princípios e regra desempenhem funções distintas dentro do ordenamento... A colisão de princípios, portanto, não só é possível, como faz parte da lógica do sistema, que é dialético.*”<sup>265</sup>.

Para JOSÉ AFONSO DA SILVA, o significado de “princípio” na Constituição brasileira de 1988 é “... *mandamento nuclear de um sistema...*”<sup>266</sup>. CELSONO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, em sua célebre definição de “princípio jurídico”, compara-o aos alicerces do sistema normativo:

*3. Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele,*

---

<sup>262</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 37.

<sup>263</sup> Tradução livre, pelo autor, a partir do espanhol: “ Los principios ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas y fácticas. Por lo tanto, no contienen mandatos definitivos sino sólo prima facie. Del hecho de que un principio valga para un caso no se infiere que lo que el principio exige para este caso valga como resultado definitivo. Los principios presentan razones que pueden ser desplazadas por otras razones opuestas. El principio no determina cómo há de resolverse la relación entre una razón y su opuesta. Por ello, los principios carecen de contenido de determinación con respecto a los principios contrapuestos y las posibilidades fácticas. Totalmente distinto es el caso de las reglas. Como las reglas exigen que se haga exactamente lo que en ellas se ordena, contienen una determinación en el ámbito de las posibilidades jurídicas y fácticas. Esa determinación puede fracasar por imposibilidades jurídicas y fácticas, lo que puede conducir a su invalidez; pero, si tal no es el caso, vale entonces definitivamente lo que la regla dice.” (ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 93).

<sup>264</sup> “4. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.” (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, P. 818)

<sup>265</sup> BARROSO, Luiz Roberto. Artigo: **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. Pós-modernidade, Teoria Crítica e Pós-Positivismo**. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. n. 1, 2001.

<sup>266</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, jan/2003, ISBN 8574204749, p. 91.



*disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.*<sup>267</sup>.

Quanto aos princípios constitucionais, BARROSO<sup>268</sup> os vê como o resultado da migração de conceitos filosóficos para o mundo jurídico, de valores comuns, sob certo corte espaço-temporal, os quais são incorporados à Constituição, de forma explícita ou mesmo implícita, com a natureza de normas<sup>269</sup>. Suas principais funções seriam: “... a) *condensar valores*; b) *dar unidade ao sistema*; c) *condicionar a atividade do intérprete.*”<sup>270</sup>.

Importante investigar, à luz da Teoria dos Princípios e das classificações acerca das normas constitucionais, qual o perfil do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, presente no Título VII (Ordem Econômica) da Constituição Federal brasileira de 1988.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>271</sup> (e, antes dele, KELSEN<sup>272</sup>) adverte-nos quanto às diferenças entre a linguagem prescritiva (do legislador) e a descritiva (da ciência do Direito). Por esta razão, não constitui garantia que o constituinte tenha denominado certas normas, expressamente, de “princípios”, como se vê no artigo 170. A natureza principiológica, portanto, não deriva apenas da expressão literal do

---

<sup>267</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 15ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. ISBN 8574204722, p. 817-818.

<sup>268</sup> BARROSO, Luiz Roberto. Artigo: **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo**. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, número 1, 2001.

<sup>269</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 92.

<sup>270</sup> BARROSO, Luiz Roberto. Artigo: **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo**. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, número 1, 2001.

<sup>271</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502051105, p. 3-4.

<sup>272</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito** (Trad.: João Baptista Machado). 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1999. ISBN 8333608365, p. 51.

legislador, mas sim da confirmação da presença (ou não) das características típicas desta espécie.

Segundo FONSECA<sup>273</sup>, as normas constantes do artigo 170 são verdadeiros princípios, uma vez que nele não se está prescrevendo qualquer conduta, mas enunciando linhas de pensamento, ideologias, valores a orientarem as regras. O mesmo se aplica ao Título I (dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa) que também coordenam a Ordem Econômica. Válido lembrar aqui, como faz TAVARES, que os princípios da Ordem Econômica não se resumem ao artigo 170, mas, ao contrário, estão presentes ao longo do texto da Constituição de 1988<sup>274</sup>.

Também ao Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, previsto no artigo 170, inciso IX da Constituição brasileira de 1988, é reconhecida a natureza de Princípio, como expõe TAVARES:

*...Como se sabe, consoante determina o art. 170, inc. IX, da Constituição, o 'tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sede e administração no País', é, atualmente, um princípio, que se insere no contexto dos princípios da ordem econômica...*<sup>275</sup>.

Neste sentido, igualmente, JORGE ATHIAS<sup>276</sup>.

Por sua vez, o restante do Título VII (ou seja, os artigos 172 a 192) seria composto por regras. Dentre eles, o artigo 179, que prescreve condutas imperativamente (*"A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte... tratamento jurídico diferenciado..."*)<sup>277</sup>.

---

<sup>273</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 24.

<sup>274</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 125-126.

<sup>275</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 217.

<sup>276</sup> ATHIAS, Jorge Alex Nunes. **A ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997, ISBN 8533802056, p. 116.

<sup>277</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 24.

RAUL HORTA<sup>278</sup>, concordando com a natureza principiológica, classifica os princípios do artigo 170 da Constituição em: a) princípios-valores; b) princípios-intenções e; c) princípios de ação política. O critério de classificação, aqui, parece dar ênfase aos aspectos teleológico-funcionais.

Os princípios-valores teriam como finalidade e função ordenar, orientar, sinalizar pela aplicação de valores, tais como a soberania nacional, a propriedade privada e a livre-concorrência.

Os “princípios-intenções” não defendem valores, mas sim intenções, sentidos, programas ou objetivos a atingir. Sua função e finalidade é permitir que a coletividade alcance um bem, objetivo ou situação desejável, mas que ainda não possui. São “*cláusulas transformadoras*”, no dizer de EROS GRAU<sup>279</sup>. Enquadram-se nesta classificação os princípios da “busca do pleno emprego”, da “função social da propriedade” e da “redução das desigualdades regionais”.

Por fim, há os “princípios de ação política”. Não defendem valores, e nem coordenam esforços para atingir um objetivo ainda não alcançado. Sua função e finalidade é organizar as regras de forma a proteger, manter, sustentar um bem, pessoa ou situação já presente na realidade. Seriam princípios desta espécie a “Defesa do Meio-Ambiente” e a “Defesa do Consumidor”. Parece-nos que o Tratamento Favorecido fica aqui melhor situado, uma vez que a Constituição determina o favorecimento às empresas existentes, de forma a reconhecer-lhes a igualdade, a capacidade contributiva e tantos outros princípios afins.

Quanto ao grau de importância e abrangência, os princípios podem ser classificados como “fundamentais”, “gerais” e “setoriais” (ou “especiais”)<sup>280</sup>, segundo BARROSO.

---

<sup>278</sup> HORTA, Raul, apud DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999. ISBN 857394238X, p. 66.

<sup>279</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 222.

<sup>280</sup> BARROSO, Luiz Roberto, apud ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais: Elementos Teóricos para uma Formulação dogmática constitucionalmente adequada**. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, ISBN 8520322301, p. 145.

Os princípios “fundamentais” impõem a diretriz interpretativa de toda a Constituição, ou seja, são aplicáveis a mais de um ramo jurídico. Possuem “... *as decisões políticas estruturais do Estado...*” <sup>281</sup>.

Os princípios gerais (que CANOTILHO<sup>282</sup> chama de “princípios-garantia”) não integram o “núcleo da decisão política formadora do Estado”, mas são desdobramentos dos princípios fundamentais, que definem direitos e asseguram (em regra) tutela individual<sup>283</sup>. Seriam exemplos (segundo BARROSO) os princípios da isonomia geral, da legalidade geral e do juiz natural.

Os princípios “setoriais” (ou “especiais”) “... *são aqueles que presidem um específico conjunto de normas afetas a determinado tema, capítulo ou título da Constituição...*” <sup>284</sup>. Seriam exemplos os princípios da isonomia, legalidade e anterioridade tributária, da legalidade penal<sup>285</sup>, da Ordem Econômica (Constituição, art. 170), da Administração Pública (Constituição, artigo 37)<sup>286</sup>.

O princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, neste contexto, estaria dentre os princípios setoriais (ou especiais), assim como os demais princípios da Ordem Econômica, presentes no artigo 170 da Constituição de 1988.

Outra classificação, (segundo BARROSO), divide as normas constitucionais segundo critério material. Ter-se-ia, portanto, normas constitucionais: a) de

---

<sup>281</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 155.

<sup>282</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993. DL 72675/93, p. 173.

<sup>283</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, pp. 155-156.

<sup>284</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 156.

<sup>285</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 156.

<sup>286</sup> DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999. ISBN 857394238X, p. 79.

organização; b) definidora de direitos e; c) programáticas<sup>287</sup>.

As normas “de organização” traçam a estrutura do Estado, definindo competências dos órgãos, entidades, pessoas e funções, bem como a divisão do poder (entre Legislativo, Executivo e Judiciário, ou entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios). A disposição do artigo 146, no que se refere à lei complementar e ao regime único de arrecadação tem relação com esse assunto, na medida em que tratam de competência tributária e do pacto federativo.

As normas “definidoras de direitos” são aquelas que geram direitos subjetivos, investindo seu titular do poder de exigir seu cumprimento. São assim todas as normas da Constituição que asseguram direitos políticos, econômicos, sociais, individual ou coletivamente. A nosso ver, o princípio do Tratamento Favorecido (Constituição, artigo 170, IX) e a regra a ele relacionada (artigo 179) são normas “definidoras de direito”, uma vez que assegura às pequenas empresas (micro e de pequeno porte) tratamento favorecido e diferenciado nas diversas áreas que exemplifica (p.ex.: previdenciária, tributária, creditícia).

Quanto às normas “programáticas”, estabelecem estratégias para alcançar objetivos comunitários desejáveis, mas ainda não realizados. Por isso, obrigam o Estado a não agir em seu desprestígio. BARROSO elenca como exemplos a “função social da propriedade” e a “redução das desigualdades regionais” (ambos são princípios enunciados no artigo 170 da Constituição). Parece-nos que não se enquadra aqui o Tratamento Favorecido, pois a dicção constitucional exige certas condutas do Estado (atribuindo, por conseguinte, direitos subjetivos<sup>288</sup> às pequenas empresas), não se

---

<sup>287</sup> “... Luís Roberto Barroso, por sua vez, tendo em vista a ‘consistência da situação jurídica dos indivíduos ante os preceitos constitucionais’, propõe uma classificação em três grupos: (i) normas de organização, as quais, ainda que possam repercutir na esfera jurídica dos indivíduos, dirigem-se principalmente ao próprio Estado; (ii) normas definidoras de direitos, que veiculam, como regra, direitos subjetivos, exigíveis prontamente; e (iii) normas programáticas, que demandam integração legislativa, mas dispõem de eficácia negativa...” (BARCELOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, ISBN 8571474710, p. 43).

<sup>288</sup> “Ao ser reconhecida, em nível constitucional, a existência de um direito subjetivo de tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, quer-se garantir o equilíbrio nas relações econômicas, dispensando uma proteção àquelas com menor capacidade de competição.” (BASSOLI, Marlene Kempfer. ZANLUCHI, César Maurício. **A TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PEQUENAS EMPRESAS: MECANISMO PARA POSITIVAR VALORES E PRINCÍPIOS**

limitando a estabelecer mero “programa” ou “estratégia”.

CANOTILHO<sup>289</sup>, por sua vez, defende a “Tipologia dos Princípios”, classificando-os como: a) “princípios jurídicos fundamentais” (ou gerais); b) “Princípios políticos constitucionalmente conformadores”; c) princípios constitucionais impositivos; d) princípios-garantia.

Os princípios jurídicos fundamentais são “... *os princípios historicamente objectivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional.*”<sup>290</sup>. CANOTILHO os chama, também, de “gerais” e traz como exemplos: princípio da publicidade dos atos públicos, princípio da proibição dos excessos, princípio de acesso ao Direito e aos Tribunais e princípio da Imparcialidade da Administração.

Os “Princípios políticos constitucionalmente conformadores” são “... *os princípios constitucionais que explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte.*”<sup>291</sup>. Seriam exemplos os princípios definidores da forma de Estado, princípios definidores da estrutura de Estado (p.ex.: unitário ou federado), princípios estruturantes do sistema político (p.ex.: Estado de Direito, princípio democrático, princípio republicano, princípio pluralista) e da forma de governo (p.ex.: separação de interdependência dos poderes, princípios eleitorais).

Os “princípios constitucionais impositivos”, ainda segundo CANOTILHO, seriam todos os princípios que impusessem objetivos, fins ou tarefas ao Estado. Seriam exemplos o princípio da independência nacional e o princípio da correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

---

**ECONÔMICO-CONSTITUCIONAIS.** In: ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006, ISSN 1677-809X, p. 132).

<sup>289</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993 DL 72675/93, p. 170 e seguintes.

<sup>290</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993 DL 72675/93, pp. 171-172.

<sup>291</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993. DL 72675/93, p. 172.

EROS GRAU situa o princípio do Tratamento Favorecido, presente na Constituição brasileira de 1988, como exemplo de “princípio constitucional impositivo”:

*...O último dos chamados princípios da ordem econômica é o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (art. 170, IX, na redação que lhe foi conferida pela Emenda Constitucional n. 6/95). O preceito originariamente referia tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. Trata-se, formalmente, de princípio constitucional impositivo (Canotilho), já que a Constituição como princípio o tomou; daí o seu caráter constitucional conformador. Não consubstancia, no entanto, como os demais princípios da ordem econômica, uma diretriz (Dworkin) ou norma-objetivo. Ainda assim, fundamenta a reivindicação, por tais empresas, pela realização de políticas públicas. De resto, está parcialmente reproduzido no preceito inscrito no artigo 179...<sup>292</sup>.*

Por fim, os “princípios-garantia”, que buscam estabelecer garantias aos cidadãos, dentre os quais CANOTILHO cita, como exemplos “... o princípio de *nullum crimen sine lege* e de *nulla poena sine lege* (cfr. art. 29.º), o princípio do juiz natural (cfr. art. 32.º77), os princípios de *non bis in idem* e *in dubio pro reo* (cfr. arts. 29.74, 32.72)...”<sup>293</sup>.

CANOTILHO expõe, além disso, a “Tipologia das Regras”, composta (em resumo), de: a) Normas constitucionais organizatórias e normas constitucionais materiais; b) Regras jurídico-organizatórias e; c) Regras jurídico-materiais.

As regras “jurídico-materiais” subdividem-se em: a) Regras de direitos fundamentais; b) Regras de garantias institucionais; c) Regras determinadoras de fins e tarefas do Estado; d) Regras constitucionais impositivas.

As regras (ou normas) constitucionais impositivas possuem relação estreita com os princípios impositivos. A diferença entre os princípios e regras impositivas estaria

---

<sup>292</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 222.

<sup>293</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993. DL 72675/93, p. 173.

em que, estas últimas seriam imposições constitucionais, ou seja, “*imposições de carácter permanente e concreto...*”<sup>294</sup>. Segundo CANOTILHO, estas imposições apresentariam dois subgrupos: a) imposições legiferantes, quando a própria Constituição impõe condutas materiais; b) ordens de legislar, quando a Constituição ordena ao legislador a regulamentação de seus dispositivos. Por fim, o descumprimento de uma regra constitucional impositiva dá lugar à “omissão inconstitucional”<sup>295</sup>.

Parece-nos que o artigo 179 da Constituição brasileira de 1988 poderia estar situado, nesta classificação, como regra jurídico-material impositiva.

### **Seção 3. Alcance da norma**

Duas questões (pelo menos) podem emergir do exame das normas presentes nos artigos 170, inciso IX e 179: a) O Tratamento Favorecido restringe-se às áreas “... *administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias...*” , ou alcança outros ramos do Direito (como o trabalhista, civil, comercial, consumo, etc.)?; b) O Tratamento Favorecido (no campo tributário) restringe-se à simplificação de obrigações instrumentais, ou determina submissão à exação proporcional à capacidade contributiva da empresa?

Quanto à primeira questão, o artigo 170, inciso IX, como visto, possui natureza de Princípio e, portanto, é norma de conteúdo abstrato e geral, cuja primordial função é atribuir sentido, orientação às regras e servir como critério interpretativo. Além disso, é norma sujeita à colisão e à ponderação com outros princípios (em especial, mas não só, com os demais da Ordem Econômica).

Por sua vez, o artigo 179 possui natureza de regra, pois é norma impositiva, que prescreve condutas específicas aos agentes públicos e ao Estado. Ainda, importante lembrar que há inegável ligação entre as duas normas, e esta relação é de, respectivamente, princípio e regra.

---

<sup>294</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993. DL 72675/93, p. 179.

<sup>295</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993. DL 72675/93, p. 180.



Se o artigo 170, inciso IX, determina (como princípio) que se dê tratamento favorecido às empresas de pequeno porte com sede e administração no Brasil, este favorecimento deve ser aplicado pelo legislador sempre que possível, e não apenas naqueles assuntos mencionados pelo artigo 179.

De qualquer sorte, parece-nos certo que o artigo 179 possui alguns mandamentos próprios, igualmente importantes entre si, para compreendermos a dimensão do tratamento favorecido.

O primeiro deles é que a Constituição impõe o tratamento favorecido a todas as entidades federativas, vale dizer, a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Submetem-se, portanto, todos os agentes públicos, legisladores, autoridades judiciárias, de todas as pessoas políticas, como observa TAVARES<sup>296</sup>.

Desta forma, como anota BASTOS<sup>297</sup>, a legislação que regulamenta o Princípio não é passível de simples revogação, mas de alteração (ou substituição) por novas leis que aperfeiçoem sua aplicação. Isso porque a Constituição impõe norma de discriminação positiva, cabendo à legislação infraconstitucional cumprir o mandamento da melhor maneira possível.

Em segundo lugar, a Constituição especifica que o tratamento favorecido diferenciara as pequenas empresas. Estas empresas, portanto, têm o direito subjetivo a um tratamento diferente das demais, sem o risco de afronta à isonomia. Produz-se, portanto, uma discriminação positiva em favor das pequenas empresas, como observa SOUZA<sup>298</sup>.

---

<sup>296</sup> “... Tratamento favorecido é tratamento mais benéfico, com menos encargos, ônus e obrigações, com mais apoio, auxílio e suporte das autoridades. Claramente, tal tratamento favorecido não surgirá das empresas concorrentes ou do setor privado. Virá das autoridades, do governo, do Estado, do Poder Público. Nestes termos exigiu o contribuinte. Nestes termos, deve a legislação se orientar...” (TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 219).

<sup>297</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 7º Volume. São Paulo: Saraiva. 1990. ISBN 8502007106, p. 192.

<sup>298</sup> SOUZA, Washington Peluso Albino de. **A experiência brasileira de Constituição econômica**, 1989, Revista de Informação Legislativa, 102:38-9, abr/jun-1989.

Em terceiro lugar, é certo também que a distinção feita pelo constituinte entre “microempresa” e “empresa de pequeno porte” não é fruto do acaso. Na verdade, como observa BASTOS, as pequenas empresas tanto merecem, por força do Princípio do Tratamento Favorecido, normas que as diferenciem das demais empresas (p.ex. médias ou grandes) como também há distinção entre as “microempresas” e “empresas de pequeno porte”.

BASTOS<sup>299</sup> diz que “... o tratamento deverá ser tanto mais privilegiado quanto menor a empresa...” e, por isso, as microempresas são destinatárias de tratamento mais favorecido que as empresas de pequeno porte. As empresas de pequeno porte por sua vez, fazem jus a tratamento mais favorecido que as de médio e de grande porte, e menos favorecido, se comparado com o destinado às microempresas. Neste sentido, também, BASSOLI e ZANLUCHI<sup>300</sup>.

TAVARES<sup>301</sup> complementa este raciocínio, observando que o critério eleito pela Constituição foi o montante de rendimentos auferidos pela pequena empresa (seguindo, aliás, tendência internacional). A expressão “assim definidas em lei”, portanto, não teria o condão de desnaturar a graduação natural existente, nesta ordem, entre microempresas e empresas de pequeno porte. O papel do legislador, então, restringir-se-ia a regulamentar esta graduação.

Não haveria, em conclusão, discricionariedade disponível ao legislador, quanto a proporção do favorecimento entre microempresas e empresas de pequeno porte, bem como destas com as demais (de maior porte)<sup>302</sup>.

---

<sup>299</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 7º Volume. São Paulo: Saraiva. 1990. ISBN 8502007106, p. 187.

<sup>300</sup> “... os parâmetros constitucionais são os únicos válidos para identificar quais empresas devem ser qualificadas como micro e pequenas empresas, titular dos direitos a tratamento diferenciado, sob pena do vício da inconstitucionalidade...” (BASSOLI, Marlene Kempfer. ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006. ISSN 1677-809X, p. 121).

<sup>301</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 217-218.

<sup>302</sup> “... Promover não só o ingresso de novas empresas no mercado econômico (modelo econômico de Estado Liberal), mas, principalmente, garantir a permanência das já existentes (modelo econômico de Estado Social) é dever dos governos que não têm discricionariedade frente a tais decisões que, por estarem registradas em nível constitucional são políticas do Estado Brasileiro. Nessa condição, são

Em quarto lugar, o Princípio do Tratamento Favorecido é, no dizer de NASCIMENTO<sup>303</sup>, “*multifário*”, por atingir vários ramos do Direito (“... *administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias...*”). Parece-nos, em complemento, que o rol é exemplificativo (e não exaustivo), porque sua aplicação taxativa neutralizaria uma série de Princípios Constitucionais afins ao Tratamento Favorecido (p. ex. Soberania Nacional, Defesa do Consumidor, etc.).

Em quinto lugar, em relação às obrigações que tenham a pequena empresa como sujeito passivo, o Princípio do Tratamento Favorecido impõe sua simplificação, redução ou eliminação. Importante notar que a Constituição fala em “obrigações”, e não somente em “obrigações acessórias” o que, no Direito Tributário tem importante desfecho.

Esta última característica relaciona-se com a segunda questão, inicialmente formulada, ou seja: O Tratamento Favorecido (no campo tributário) restringe-se à simplificação de obrigações instrumentais, ou assegura redução (ou eliminação) do ônus tributário, de acordo com a capacidade contributiva?

Conforme assinalamos, o artigo 179 menciona que o Tratamento Favorecido pode consistir na simplificação, redução ou eliminação de “obrigações”. Cumpre, então, investigar a exata noção do termo “obrigações”, presente no artigo 179, e sua relação com o Direito Tributário.

A Constituição dispõe especificamente sobre as obrigações tributárias, quando, em seu artigo 146, estabelece caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária<sup>304</sup>.

No Brasil, o conceito de “obrigação tributária” está contido na Lei 5.712, de 1966, denominada de “Código Tributário Nacional”. Lembramos que, segundo a

---

irrenunciáveis...” (BASSOLI, Marlene Kempfer. ZANLUCHI, César Maurício. **A TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PEQUENAS EMPRESAS: MECANISMO PARA POSITIVAR VALORES E PRINCÍPIOS ECONÔMICO-CONSTITUCIONAIS**. In: ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006, ISSN 1677-809X, p. 136).

<sup>303</sup> NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **A Ordem econômica e financeira e a nova Constituição: arts. 170 a 192**. Rio de Janeiro: Aide, 1989. ISBN 8532100139, p. 64-5.

<sup>304</sup> CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988, artigo 146, inciso III, letra “b”. Brasília, Diário Oficial, 5 de outubro de 1988.

doutrina majoritária<sup>305</sup>, o Código Tributário Nacional possui *status* de lei complementar, em face da Teoria da Recepção. Assim, é o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN) quem estabelece o conceito de “obrigação tributária” em nosso País.

O Código, no artigo 113, como se sabe, distingue dois tipos de obrigações tributárias: a) obrigações principais; b) obrigações acessórias.

A obrigação principal origina-se da ocorrência de fato gerador, e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se juntamente com o crédito dela decorrente, como afirma o parágrafo 1º do artigo 113.

A obrigação acessória, por sua vez, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. LUCIANO AMARO cita, como exemplos, “... *emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização etc...*”<sup>306</sup>.

Possível, assim, constatar que, para o Código Tributário Nacional, tanto é obrigação a relação com objeto pecuniário (“principal”) como a obrigação sem objeto pecuniário (“acessória”, ou instrumental).

Por outro lado, muitos autores sustentam a equivocidade da conceituação dada pelo Código. PAULO DE BARROS CARVALHO, dentre outros, nega que as “obrigações acessórias” sejam verdadeiras obrigações:

---

<sup>305</sup> “... quer a doutrina mais tradicional que, implantados, primeiro em 1967 e, depois, em 1988, novos regimes constitucionais, a lei em exame [Lei nº 5.172/66] mesmo não tendo sido aprovada com o quorum especial e qualificado do art. 69 da Carta Suprema assumiu, ipso facto, a natureza de lei complementar, por versar sobre matérias que estão hoje reservadas a esta modalidade de ato normativo. Data maxima venia, assim não nos parece. A nosso ver, a Lei 5172/66 continua, sim, sendo formalmente uma simples lei ordinária; materialmente, entretanto, é lei de cunho nacional...Evidentemente a matéria de que a lei em questão cuida (normas gerais em matéria de legislação tributária) passou a ser privativa de lei complementar, por determinação, primeiro, do art. 18, §1º da Carta de 1967/69 e, agora, do art. 146 da atual Constituição. Dessa forma, a lei nacional 5.172/66 só poderá ser revogada ou modificada por lei formalmente complementar.” (CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, pp. 494/495, nota 5).

<sup>306</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva. 2004, ISBN 8502046462, p. 243.

*...Já no que toca à expressão do Código - obrigações acessórias - a objeção é mais abrangente. Atinge os dois signos da locução. Os deveres de que falamos não têm natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo mensurável em valores econômicos. E, além de não serem obrigações, nem sempre são acessórias...*<sup>307</sup>.

Por esta visão, somente as “obrigações principais” poderiam se enquadrar no conceito de “obrigação tributária”, ou seja, somente as relações jurídicas com prestação de natureza pecuniária.

Não obstante, fica claro que o constituinte pretendeu atingir os deveres acessórios, pois se refere a sua “simplificação”. De fato, o artigo 179 prescreve a “... simplificação de suas obrigações...tributárias...ou...eliminação ou redução destas por meio de lei...”.

Note-se, todavia, que a Constituição se refere a “obrigações tributárias” e, em prestígio à coerência com o artigo 146 da mesma Magna Carta, tal conceito é definido como englobando obrigações pecuniárias (principais) ou não-pecuniárias (acessórias) impostas pela legislação tributária.

Por isso, parece lícito afirmar que o artigo 179 prescreve a simplificação, redução ou eliminação tanto das obrigações pecuniárias (que obriguem ao pagamento de tributos), como às obrigações acessórias (que tem relação com exigências formais burocráticas).

Dito de outro modo: a norma constitucional assegura às pequenas empresas brasileiras o direito subjetivo<sup>308</sup> a receberem do Estado tratamento favorecido e diferenciado, tanto para simplificar suas obrigações burocráticas, como para que possam

---

<sup>307</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502051105, pp. 288.

<sup>308</sup> “... é possível identificar um direito subjetivo dos destinatários dessas normas e o correlato dever jurídico dos governos de intervirem na ordem econômica, de forma indireta, por meio da regulação normativa e do incentivo, a partir de uma interpretação sistemática do Art. 170, IV, IX e parágrafo único, além do disposto no Art. 179, da Constituição Federal...” (BASSOLI, Marlene Kempfer. ZANLUCHI, César Maurício. **A TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PEQUENAS EMPRESAS: MECANISMO PARA POSITIVAR VALORES E PRINCÍPIOS ECONÔMICO-CONSTITUCIONAIS**. In: ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006, ISSN 1677-809X).

contribuir proporcionalmente a sua capacidade contributiva e, portanto, menos que as empresas de maior porte.

LUCIANO AMARO pronunciou-se neste sentido:

*O tratamento diferenciado das microempresas e das empresas de pequeno porte, determinado pelo art. 179 da Constituição, é igualmente implementável, na esfera dos tributos, com a eliminação ou redução de gravames fiscais*<sup>309</sup>.

No mesmo sentido, BASTOS<sup>310</sup> e JORGE ATHIAS<sup>311</sup>. CARRAZA complementa, expondo as consequências de eventual omissão do legislador, em implementar o Princípio:

*...Pois bem, digamos que, por inércia do Congresso Nacional, uma empresa de pequeno porte não possa desfrutar, em relação a um dado tributo federal, das vantagens supra-referidas. Nesse caso, está facultada a requerer, a qualquer das pessoas ou entidades elencadas no art. 103 da CF, que promova, perante o Supremo, a ação direta de inconstitucionalidade por omissão. A par disso, poderá entrar com ação indenizatória contra a União (por danos causados pela omissão legislativa)...*<sup>312</sup>.

---

<sup>309</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10a edição. São Paulo: Saraiva. 2004, ISBN 8502046462, p. 147.

<sup>310</sup> “... É compreensível que se tenha querido dar um tratamento favorecido a estas empresas, sobretudo quando se leva em conta que não é justo impor-se-lhes a mesma quantidade de ônus burocrático que é descarregado em cima das macroempresas, que evidentemente dispõem de recursos em muito maior quantidade para poder enfrentar esta carga burocrática. O mesmo se pode dizer relativamente aos tributos...” (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 7º Volume. São Paulo: Saraiva. 1990. ISBN 8502007106, p. 37).

<sup>311</sup> “... No que pertine às empresas, desde logo prevê a Carta tratamento diferenciado para empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. Desnecessário dizer que esse conceito ainda não foi objeto de qualquer regulamentação, nem tampouco especificadas as condições e requisitos que deverão nortear esse tratamento favorecido. Note-se ainda que, nesse caso, não se está referindo a qualquer empresa de capital nacional, mas àquelas de pequeno porte, no propósito de estimular as empresas pequenas, em contraposição aos grandes grupos econômicos. Com efeito, o dispositivo, assim me parece, ao privilegiar as pequenas empresas, reconhece que a formação dos grandes grupos e concentrações empresariais gera concorrência imperfeita no mercado para as empresas de pequeno porte, intervindo o Estado dessa forma para compensar essas diferenças, restringindo, por exemplo, o volume de exigências burocráticas para o funcionamento das pequenas empresas e, eventualmente, reduzindo sua carga tributária...” (ATHIAS, Jorge Alex Nunes. **A ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997, ISBN 8533802056, p. 117).

<sup>312</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 401.

Teremos oportunidade de confirmar esta constatação ao investigarmos as relações do Princípio do Tratamento Favorecido com outros princípios afins<sup>313</sup>. O mandamento do princípio, em favor da desoneração tributária das pequenas empresas, não decorre tão somente do artigo 170, inciso IX, mas também da ponderação do Princípio nele inserto com os demais princípios presentes da Constituição de 1988, em especial os da liberdade de iniciativa, livre concorrência, isonomia tributária e capacidade contributiva<sup>314</sup>.

---

<sup>313</sup> Investigaremos, com maior vagar, as relações do Princípio do Tratamento Favorecido com os demais princípios da Ordem Econômica e com os Princípios da Isonomia Tributária e Capacidade Contributiva na Parte II desta Dissertação.

<sup>314</sup> “... O texto constitucional, em várias passagens, garante direitos aos seus destinatários na tentativa de equilibrar as estruturas sociais, em conformidade com os ideais de um modelo social de Estado. As prescrições referidas pelo Art. 179, Art. 170, IX e Art. 146, *d*, da Constituição Federal, servem para a promoção de um quadro de equilíbrio nas competições dentro de um mercado econômico e, assim, não só garantir a liberdade de iniciativa, mas também realizar a igualdade...” (BASSOLI, Marlene Kempfer. ZANLUCHI, César Maurício. **A TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PEQUENAS EMPRESAS: MECANISMO PARA POSITIVAR VALORES E PRINCÍPIOS ECONÔMICO-CONSTITUCIONAIS**. In: ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006, ISSN 1677-809X, p. 133).

## **PARTE II – PRINCÍPIO DO TRATAMENTO FAVORECIDO NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988**

### ***Capítulo 1. Relações com os princípios da Ordem Econômica – Soberania e Economia***

O século XX foi marcado por três influentes visões político-econômicas. Estas visões tinham sua origem a partir de cogitações desenvolvidas em séculos anteriores (em especial, a partir das Revoluções Burguesas). De um lado, o Liberalismo, nascido a partir de teorias desenvolvidas durante o Iluminismo e triunfante com as Revoluções Burguesas do final do século XVIII. De outro, as correntes Socialistas, cuja mais famosa expressão encontrou base nas obras dos filósofos Karl Marx e Friedrich Engels.

E em terceiro plano as ideologias nazi-fascistas, que ganharam importante impulso a partir do final da I Guerra Mundial. Embora tivessem duração relativamente efêmera e fundamentação teórica deficiente, o fascismo influenciou intensamente em diversos sistemas econômicos (dentre eles o nosso).

Boa parte da história do Século XX foi composta pelos choques e embates entre estas três visões. A própria II Guerra Mundial foi uma fase histórica de ápice deste confronto. A derrocada militar dos principais regimes nazi-fascistas (Alemanha e Itália), operada pelo resultado desta Guerra, polarizou boa parte do Mundo entre as duas visões restantes: de um lado, o Mundo Liberal-Capitalista, liderado pelos Estados Unidos e demais potências aliadas (Reino Unido e França); de outro lado, o Mundo Socialista-Comunista, cujas maiores potências foram a União Soviética (URSS) e República Popular da China.

O período posterior à II Guerra Mundial, até fins da década de 1990, representou o confronto entre estes Blocos. Os demais países (inclusive o Brasil) foram fortemente influenciados pela disputa de poder (e de sistemas político-econômicos).

No Brasil, o sistema econômico agrícola-escravocrata (dominante no período do Império) passou a ceder espaço, com a proclamação da República e a promulgação da Constituição de 1891, a uma ordem inspirada na Constituição liberal dos Estados



Unidos. O comércio com a Inglaterra, quase hegemônico em algumas fases de nossa história, diversificou-se, em favor (principalmente) dos E.U.A., Alemanha e França.

A influência do liberalismo anglo-americano sobre a economia brasileira, contudo, sofreria alguma perturbação com a Revolução de 1930 e, sobretudo, com o advento do Estado Novo. A influência do nazi-fascismo cresceu, ganhando sua melhor expressão com a Constituição de 1937 e com a legislação desenvolvida pelo Regime na primeira metade da década de 1940.

Com a queda dos principais regimes nazi-fascistas europeus, e lutando o Brasil ao lado dos Aliados, a economia nacional voltou a guinar em favor do liberalismo anglo-americano. Mas a Ordem Econômica, presente nas Constituições de 1946 e seguintes, apesar de adotarem o capitalismo como base, mantém (a exemplo de muitos países ibero-americanos) resquícios de fundamentos fascistas, como a tendência a paternalismo e dirigismo estatal, o nacionalismo econômico, o “autarquismo”, as restrições à livre concorrência e livre iniciativa, dentre outros.

### **Seção 1. Livre Iniciativa.**

A Constituição Brasileira de 1988 declara a natureza e os fundamentos de sua Ordem Econômica, nos seguintes termos:

*A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios...*<sup>315</sup>

Sem dúvida, como anota JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>316</sup>, a Constituição de 1988 adotou o sistema liberal-capitalista e seus principais postulados (economia de mercado, liberdade de iniciativa, propriedade privada dos meios de produção). Mas não em sua forma pura, pois esta Ordem deve ponderar a valorização do trabalho humano com os demais valores, como a livre iniciativa.

---

<sup>315</sup> BRASIL. Constituição Federal (1988). Artigo 170, caput.

<sup>316</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, ISBN 9788574208169, p. 709.

Ao adotar expressamente, como um de seus postulados, a liberdade de iniciativa, a Constituição de 1988 consagra o livre exercício das atividades econômicas, independente de autorização estatal. Em outras palavras, o Estado deve, sempre que possível, se abster de restringir o exercício da economia privada na indústria, no comércio, na atividade empresarial e nos contratos.

MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>317</sup> esclarece o que se entende por “livre iniciativa”:

*A livre iniciativa é um princípio fundamental ao capitalismo. Consiste na vedação ao Estado de impor compulsoriamente aos particulares a escolha quanto ao modo de exploração econômica. Significa a liberdade de desempenho de atividades econômicas, de modo que os particulares possam aplicar seus recursos econômicos como bem o entenderem. A livre iniciativa está referida no art. 170, parágrafo único.*

A “liberdade de iniciativa”, segundo CANOTILHO<sup>318</sup>, pode ser interpretada em dois sentidos: a) Liberdade de iniciar uma atividade econômica, que consiste em poder criar, investir, ampliar estabelecimentos e unidades econômicas privadas. Trata-se, aqui, de direito pessoal do capitalista, exercitável individual ou coletivamente; b) Liberdade de gestão, que significa a autonomia da economia privada em relação às determinações do Poder Público. Trata-se de direito institucional, ou seja, da própria empresa.

Segundo BASSOLI e ZANLUCHI<sup>319</sup>, a Ordem Econômica, ao prever a livre iniciativa como seu fundamento, estaria prestigiando os valores da Liberdade e Igualdade, presentes e disseminados em toda a Constituição Brasileira de 1988.

Mas, diferente do que propunham os primeiros defensores do liberalismo, a Constituição de 1988 não confia cegamente na “mão invisível” e na “auto-regulação” dos agentes privados. Ao contrário, as diversas crises já experimentadas pelo sistema

---

<sup>317</sup> JUSTEN Filho, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502050923, p. 88.

<sup>318</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 790.

<sup>319</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006. ISSN 1677-809X, p. 128.

liberal-capitalista demonstraram ao constituinte que a liberdade de iniciativa deve ser monitorada pelo Estado, de forma a garantir que sirva de instrumento a serviço da justiça social.

Por isso, explica ALVACIR NICZ<sup>320</sup>:

*...Ainda que a iniciativa privada tenha preferência sobre a do Estado, esta prevalece sobre aquela sempre que a segurança nacional ou o desenvolvimento de determinado setor econômico exija a intervenção estatal ou até mesmo a monopolização...*

É que, em sua visão original, o liberalismo confiava na multiplicidade de agentes econômicos privados ou, como veremos, na livre e ampla concorrência. Entendia-se que, se o Estado deixa de controlar e dirigir a economia, assegurando a mais ampla e livre iniciativa privada, o número de atores econômicos cresce consideravelmente. Assim, num mesmo ramo de comércio, ou de indústria, ou mesmo de prestação de serviços, seria possível, ao consumidor, optar dentre diversos fornecedores.

Estes atores, lutando por seus próprios interesses, e disputando os mesmos “clientes”, acabariam por exercer uma espécie de autocontrole, que dispensaria esforços públicos no mesmo sentido. O Estado, por exemplo, não precisaria empregar recursos e esforços para dotar a população de habitações, pois, na medida em que no mercado atuam vários construtores privados (de um lado) e os demais cidadãos são agentes econômicos em outros setores (logo, possuem recursos próprios para consumirem ou adquirirem bens), o próprio encontro entre oferta e procura dotaria a todos de habitações adequadas.

O pressuposto, todavia, para que este sistema funcione é a pulverização do capital, ou seja, a multiplicidade de atores econômicos, e a igualdade de meios entre eles. Por conseguinte, contradiz e afeta o autocontrole a concentração do capital, ou a redução dos atores.

A sucessão dos fatos históricos demonstrou que a multiplicidade de atores (e a igualdade de meios entre eles) é imperfeita e utópica. No cenário contemporâneo, como

---

<sup>320</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **A Liberdade de Iniciativa na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. ISBN 8520301584, p. 138.

anota JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>321</sup>, há concentração do capital, e a coexistência (quase sempre conflituosa) de poucas grandes empresas, com várias empresas menores. Assim, a atividade econômica lastreada na concentração de capitais e de agentes não só é contraditória, mas prejudica a própria livre iniciativa, uma vez que o grande capital comporta-se, por vezes, de forma destrutiva e predatória em relação aos agentes econômicos menores.

BASSOLI e ZANLUCHI ressaltam a influência dos valores da liberdade e da igualdade sobre os princípios da Ordem Econômica. A liberdade encontra posituação nos princípios da livre iniciativa e livre concorrência. A igualdade material é um dos objetivos da intervenção do Estado no domínio econômico. Assim:

*...voltando-se à realidade da ordem econômica, para que a igualdade material seja possível, é preciso considerar as desigualdades entre os agentes econômicos, ou seja, reconhecer que há diferença entre grandes e pequenos empresários...*<sup>322</sup>.

Mas não é apenas com a estabilidade do mercado que se preocupa a Constituição. JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>323</sup> afirma, neste particular, que a liberdade de iniciativa encontra sua legitimação somente quando é exercida no interesse da justiça social, e “... será ilegítima quando exercida com o objetivo de puro lucro e realização pessoal do empresário...”<sup>324</sup>. Por isso, a Constituição preocupa-se que a liberdade de

---

<sup>321</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, ISBN 9788574208169, p. 711.

<sup>322</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006. ISSN 1677-809X, p. 13.

<sup>323</sup> SILVA, José Afonso. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, ISBN 9788574208169, p. 711.

<sup>324</sup> FABIO ULHOA COELHO discorda parcialmente desta definição de JOSÉ AFONSO DA SILVA, nos seguintes termos: “... Considera alguma doutrina, a partir do balizamento constitucional da livre iniciativa por valores de “justiça social e bem-estar coletivo”, que a exploração de atividade econômica com puro objetivo de lucro e de satisfação pessoal do empresário seria, sob o ponto de vista jurídico, ilegítima. É, por exemplo, o entendimento de José Afonso da Silva (1976:673). A natureza neoliberal da ordem econômica prevista pela Constituição não tem, entretanto, tal extensão. A equiparação, em importância, da livre iniciativa e dos valores normalmente desconsiderados pelo empresário egoísta (a defesa do consumidor, a proteção do meio ambiente, a função social da propriedade etc.) apenas afasta a possibilidade de edição de leis, complementares ou ordinárias, disciplinadoras da atividade econômica, desatentas a esses valores. O empresário visa, com os lucros gerados pela empresa, ter meios para atender às necessidades suas e de sua família, em padrão de vida normalmente bem acima da generalidade das pessoas. Além dessa motivação básica, ele também tem a da buscada satisfação pessoal: costuma ser extremamente gratificante ao empresário admirar a evolução do empreendimento

iniciativa, embora preservada como regra dominante, esteja voltada a produzir resultados socialmente úteis e positivos.

NICZ observa, a respeito da justiça social:

*...O desenvolvimento nacional no texto constitucional vigente, primeiro objetivo da ordem econômica, preconiza a possível eliminação da miséria e a existência de mercado de trabalho para todos, de modo que cada um tenha as possibilidades de conseguir condições mínimas para uma sobrevivência digna e humana...*<sup>325</sup>.

Não há, então, diametral diferença (ou incompatibilidade) entre a liberdade de iniciativa e os demais direitos individuais assegurados pela Carta Magna. Ao contrário, o livre exercício da iniciativa, como prossegue NICZ, “... *está inserido nos direitos individuais consagrados na Constituição, quanto à liberdade de trabalho conjugada com a liberdade de associação...*”<sup>326</sup>.

Por isso, a Constituição preocupa-se que a liberdade de iniciativa seja exercida de tal maneira, que dê cumprimento aos valores da liberdade, da igualdade material e da justiça social, produzindo a valorização do trabalho, ou, como ressalta FERNANDO DE OLIVEIRA, “... *a expansão das oportunidades de emprego produtivo...*”<sup>327</sup>. É para assegurar que isso ocorra que a nossa Constituição, a exemplo de diversas outras (como anota CANOTILHO<sup>328</sup>) estabelecem limites ou restrições à liberdade econômica.

Estes limites, impostos diretamente pela Constituição, ou através das leis, não podem ser arbitrários nem caóticos. Devem pautar-se à luz da proporcionalidade,

---

*que esboçou, organizou e dirigiu, bem como ver nos resultados a realização do seu projeto. E nada há de ilegítimo nisso. Da norma constitucional ordenadora da economia (o art. 170 da CF) apenas se pode concluir a inconstitucionalidade de regras jurídicas que eventualmente não reflitam a mesma igualação valorativa, estabelecida no texto fundamental, entre a livre iniciativa, a defesa do consumidor, a proteção ao meio ambiente etc...”* (COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 18ª edição. São Paulo: Saraiva. 2007).

<sup>325</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **A Liberdade de Iniciativa na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. ISBN 8520301584, p. 137.

<sup>326</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **A Liberdade de Iniciativa na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. ISBN 8520301584, p. 138.

<sup>327</sup> OLIVEIRA, Fernando Albino de, apud DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999. ISBN 857394238X, p. 69-70.

<sup>328</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 790.

ponderando os princípios relacionados aos valores antes expostos (igualdade material, liberdade e justiça social).

Portanto, como anota NICZ, a Constituição atribui ao Estado o poder de planejar e controlar a livre iniciativa, de forma que esta iniciativa será livre onde o Estado o permitir<sup>329</sup>. Mas, ao mesmo tempo, a delimitação a cargo do Estado não serve para neutralizar ou atrelar a livre iniciativa aos ditames da política partidária. Serve, ao contrário, para assegurar que seu exercício conduza a resultados socialmente proveitosos.

Assim, embora a livre iniciativa possa ser encarada como regra no nosso Estado Democrático de Direito, convive harmonicamente com o Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, como explica BASTOS<sup>330</sup>. Através deste princípio, a Constituição reconhece a diferença entre as pequenas e grandes empresas, e que os postulados liberal-capitalistas, por si, não são suficientes para garantir a plena liberdade de iniciativa, em especial às pequenas empresas.

Por isso, necessário que a Constituição, em favor da liberdade de iniciativa (e também, como dissemos alhures, da igualdade e da valorização do trabalho) estabeleça como princípio, que o ordenamento jurídico será orientado a favorecer as pequenas empresas. Faz isso, vale dizer, para assegurar o equilíbrio, que a atividade privada sozinha não consegue gerar.

Sobre as formas de intervenção do Estado no domínio econômico, anota NICZ<sup>331</sup>:

*...A intervenção do Estado no domínio econômico pode se dar de forma indireta ou direta, isto é, em sentido amplo ou em sentido estrito. Quanto à indireta, a intervenção se processa quando o Estado controla ou estimula a atividade econômica, criando sistemas de incentivos fiscais ou mesmo quando se*

---

<sup>329</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **A Liberdade de Iniciativa na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. ISBN 8520301584, p. 138.

<sup>330</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 361.

<sup>331</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **A Liberdade de Iniciativa na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. ISBN 8520301584, p. 124-125.

*reserva a possibilidade de intervir, em razão de condições impostas que não venham ser observadas pela iniciativa individual...*

Dentre os instrumentos de intervenção a disposição do Estado, como dito, tem-se o tributo. Como principal forma de receita dos Estados contemporâneos, o tributo constitui instrumento de grande influência sobre a economia. Por isso, como observam RIBEIRO e ZANOTI<sup>332</sup>, o Estado, ao exercer seu poder de tributar, pode, por exemplo, regular a produção, proteger a livre concorrência e o mercado interno, estimular a liberdade de iniciativa e a economia nacional, e favorecer a justiça social.

Quanto a este último ponto (justiça social), ganha especial relevo o Princípio do Tratamento Favorecido e, em especial, sua aplicação às relações tributárias. Como dito, as pequenas empresas constituem uma força importante (senão vital) na Economia, capazes de gerar crescimento, empregos e inovação tecnológica. Enquanto isso participam do Mercado em condições inóspitas, pois devem disputá-lo frente a grandes (e poderosas) corporações. O Princípio do Tratamento Favorecido (ao contrário do que o nome sugere) não concede favores odiosos e desproporcionais às pequenas empresas, mas apenas compensa a defasagem natural em que se encontram.

Em resumo: o Princípio do Tratamento Favorecido atua no sentido de igualar, em todos os sentidos, as pequenas empresas em relação às demais e, com isso, assegurar a todos a efetiva liberdade de iniciativa.

REGINA HELENA COSTA<sup>333</sup> cita como exemplo que a inobservância do princípio da capacidade contributiva pode servir de obstáculo à liberdade de iniciativa. Tal ocorre, pois, se o Estado ignora, ao tributar, as diferenças de capacidade para contribuir aos gastos públicos, terminará por onerar excessivamente os pequenos capitais, privilegiando os maiores e estimulando, em consequência, a concentração da economia privada.

---

<sup>332</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima; ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho. **O Tributo como fator de geração da Justiça Fiscal e do Bem-estar Social**. ARGUMENTUM - Revista de Direito n. 6, 2006, UNIMAR, p. 67.

<sup>333</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 100.

Esta constatação reflete as relações entre os princípios da Capacidade Contributiva e do Tratamento Favorecido, fundamentais para a afirmação dos valores da liberdade e da igualdade.

## **Seção 2. Soberania nacional.**

A soberania é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, conforme preceitua o artigo 1º, inciso I de nossa Constituição. Por sua vez, o artigo 4º consagra o Princípio da Independência Nacional como fundamento das relações internacionais. Parece redundante, então, que o artigo 170 da mesma Carta afirme a soberania nacional como um dos princípios da Ordem Econômica.

Tradicionalmente, define-se “soberania” como “... *um direito de decisão em última alçada, um direito de mando, que se exerce sobre pessoas e não sobre territórios...*”<sup>334</sup>. Em relação a seu território, a soberania compreenderia o “*imperium*” e o “*dominium*”, ou seja, no primeiro caso, uma “*soberania abstrata sobre as pessoas*” que se encontram neste território; e no segundo caso, “... *pelo direito exclusivo de reger o território e dele dispor segundo a sua própria vontade, para as necessidades legítimas da coletividade nacional...*”<sup>335</sup>.

BASTOS<sup>336</sup> observa que a soberania é atributo típico do Estado, ou seja, ele representa o poder supremo nacional e a faculdade de autodeterminação. CARRAZA<sup>337</sup>, por sua vez, diz que o poder soberano não reconhece nenhum outro poder a suplantá-lo.

Ainda, segundo a tradição, distingue-se a “soberania interna” da “soberania externa”. A *soberania interna* (também chamada “autonomia”) consiste no poder exercido pelo Estado sobre as pessoas, bens e objetos localizados em seu território. Já a *soberania externa* (também chamada “independência nacional”) significa no

---

<sup>334</sup> ACCIOLY, Hildebrando; CASELLA, Paulo Borba; Silva, Geraldo E. Do Nascimento e. **Manual de Direito Internacional Público** - 16ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2008. ISBN 9788502066380, pp. 159.

<sup>335</sup> ACCIOLY, Hildebrando; CASELLA, Paulo Borba; Silva, Geraldo E. Do Nascimento e. **Manual de Direito Internacional Público** - 16ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2008. ISBN 9788502066380, pp. 241.

<sup>336</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 22.

<sup>337</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, pp. 113-114.



reconhecimento, pelo Direito Internacional (ou seja, pelos demais Estados) de que um Estado é independente e livre em suas relações com a comunidade internacional<sup>338</sup>.

Mas a “soberania política” não surge sem pressupostos. ACCIOLY comenta:

*...Mas se teoricamente a existência do Estado está ligada à existência dos elementos constitutivos, na prática a atribuição da qualidade de Estado a determinada coletividade pode ser motivo de discussão. Atualmente, com o conceito amplo dado à noção de autodeterminação pelas Nações Unidas, o status de Estado tem sido atribuído sem maiores exigências. Antes da segunda guerra mundial, contudo, exigia-se uma população mínima e um território razoável e, sobretudo, que a existência econômica da coletividade não pudesse ficar na dependência de outro ou outros Estados. A facilidade com que as Nações Unidas admitiram como membros alguns Estados como que criou verdadeiros Estados-mendigos, que só sobrevivem graças à assistência financeira da coletividade internacional...*<sup>339</sup>.

Em resumo: necessário, para a efetiva (e não apenas formal) soberania de um Estado, que este detenha condições e fatores econômicos que o permitam sobreviver com recursos próprios. Contextualizando esta noção com a época contemporânea, diríamos que um Estado soberano precisa possuir meios econômicos, humanos, materiais e territoriais suficientes para sobreviver e satisfazer minimamente as necessidades públicas de sua população. Do contrário, sua soberania será apenas formal e, conseqüentemente, incompleta.

BASTOS<sup>340</sup> comenta que a igualdade formal (ou jurídica) presente no conceito tradicional de “soberania externa”, não encontra correspondente necessário quanto às potencialidades dos diversos Estados. Por isso, a igualdade formal não significa igualdade econômica. O fim dos Impérios coloniais europeus, e a conseqüente emancipação de diversos territórios demonstram isso, bem como os esforços da ONU e de diversos outros organismos em estabelecer compensações jurídico-internacionais, de

---

<sup>338</sup> ACCIOLY, Hildebrando; CASELLA, Paulo Borba; Silva, Geraldo E. Do Nascimento e. **Manual de Direito Internacional Público** - 16ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2008. ISBN 9788502066380, pp. 104-105.

<sup>339</sup> ACCIOLY, Hildebrando; CASELLA, Paulo Borba; Silva, Geraldo E. Do Nascimento e. **Manual de Direito Internacional Público** - 16ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2008. ISBN 9788502066380, pp. 69.

<sup>340</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 22.

forma a manter – tanto quanto possível – a igualdade jurídica, em que pese diferenças entre os Estados.

Na verdade, como diz JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>341</sup>, o Princípio da Soberania Nacional (na Ordem Econômica) preocupa-se com uma das facetas da Soberania: a “soberania econômica”. Portanto, enquanto os artigos 1º e 4º estariam a falar da “soberania política”, ou melhor, da soberania nos assuntos em geral, o artigo 170 reflete uma nova preocupação do Constituinte de 1988 que, como veremos, é bastante pertinente e sintonizada com a realidade contemporânea. Assim (como diz ANNA DE POLI<sup>342</sup>) o Princípio da Soberania Econômica tem por escopo a independência econômica do Brasil no cenário internacional.

Não se deve esquecer<sup>343</sup>, todavia, que a “Soberania Econômica” tem como pressuposto a “Soberania Política”, pois, sem esta última, não há Estado. Na verdade, a influência é mútua.

O cenário econômico mundial demonstra países que, por vários motivos, alcançaram níveis de desenvolvimento econômico, político e social de vanguarda. Alguns chamam este grupo de países de “Primeiro Mundo”, fazendo alusão a uma classificação utilizada à época da guerra fria entre o bloco soviético (comunista) e o euro-americano (liberal-capitalista).

De qualquer forma, o fato é que nosso país vem ocupando, neste cenário, posição periférica. Esta situação estabelece uma relação de dependência, que é potencialmente contraditória com nossa soberania. Esta dependência deriva (dentre outros fatores) da necessidade dos países menos desenvolvidos em manter relações com os grandes centros capitalistas e, por outro lado, da diferença entre o nível de avanço tecnológico entre as duas partes.

---

<sup>341</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, ISBN 9788574208169, p. 711.

<sup>342</sup> DE POLI, Anna Christina Gonçalves. **Princípio da Preservação da Empresa, Estado e Economia**. Dissertação. Mestrado. Orientador Prof. Dr. Alvacir Alfredo Nicz, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007, p. 70.

<sup>343</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 226.

EROS GRAU<sup>344</sup>, a respeito, comenta:

*Talvez um dos sintomas mais pronunciados dessa dependência se encontre, nos nossos dias, como anotei em outra oportunidade na dissociação entre a tecnologia usada e a pobreza da tecnologia concebida ou concebível pelas sociedades dependentes.*

*No nosso caso, o processo de industrialização que nos legou um capitalismo tardio - ou seja, instalado em um momento em que, como observa João Manuel Cardoso de Mello, "o capitalismo monopolista se torna dominante em escala mundial, isto é, em que a economia mundial capitalista já está constituída" - produziu, entre outras seqüelas, a da institucionalização de nossos agentes econômicos como meros intermediários entre produtores industriais estrangeiros e o mercado.*

*Deles se fez agentes comerciais de repasse de tecnologia importada ao consumidor - cuida-se não de produtores industriais, mas de fabricantes. Os anos sessenta, com a consolidação das corporações multinacionais no mercado internacional, definiram, nitidamente, o nosso papel de consumidores de tecnologia externa.*

Nos tempos contemporâneos, em acréscimo, enfrentam os países periféricos os efeitos da globalização econômica. Esta globalização, como assinala ALAN TOURAINE<sup>345</sup>, não produz apenas efeitos econômicos, mas também políticos e sociais. Um dos efeitos mais preocupantes, segundo o autor, é o declínio das formas de vida social e política tradicionais, sem a substituição por outros meios igualmente eficientes. Aponta como exemplo (a nosso tema pertinente) o declínio da sindicalização das pequenas empresas na França (fenômeno, aliás, perceptível em outros países).

BARROSO<sup>346</sup> descreve o cenário contemporâneo, referente à Globalização:

*A paisagem é complexa e fragmentada. No plano internacional, vive-se a decadência do conceito tradicional de soberania. As fronteiras rígidas cederam à formação de grandes blocos*

---

<sup>344</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 226-227.

<sup>345</sup> TOURAINE, Alan. **Um Novo Paradigma – Para Compreender o Mundo de Hoje**. Tradução de Gentil Avelino Tilton *et al.* Petrópolis: Vozes, 2006, ISBN 8532633188, p. 31.

<sup>346</sup> BARROSO, Luiz Roberto. Artigo: **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)**. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, número 1, 2001.

*políticos e econômicos, à intensificação do movimento de pessoas e mercadorias e, mais recentemente, ao fetiche da circulação de capitais. A globalização, como conceito e como símbolo, é a manchete que anuncia a chegada do novo século. A desigualdade ofusca as conquistas da civilização e é potencializada por uma ordem mundial fundada no desequilíbrio das relações de poder político e econômico e no controle absoluto, pelos países ricos, dos órgãos multilaterais de finanças e comércio.*

Mas, como lucidamente observa MARÇAL JUSTEN F<sup>347</sup> “... *É impossível deter a evolução histórica, o que não significa a aceitação passiva dos efeitos negativos (e, por vezes, desastrosos) da globalização...*”. Por isso, a questão não é aceitar ou não a globalização, mas adotar medidas (jurídicas também) para corrigir estes efeitos negativos.

Apesar de concordarmos que o cenário é desfavorável aos países periféricos, há que registrar que é através destas relações, que os países periféricos conseguem acesso à tecnologia (ainda que de “segunda linha”), a equipamentos, manuais, livros ou mesmo a utensílios que permitem a instalação ou melhoria de seus parques industriais iniciantes (onde existem). Com isso, conseguem acompanhar (ainda que à distância e insuficientemente) o avanço e melhoria da qualidade de vida e de produção, experimentada nos países desenvolvidos.

Manter estas relações não é uma das piores alternativas disponíveis. Há exemplos históricos (como na Rússia antes de Pedro “O Grande”, ou o Japão Feudal) onde países preferiram o isolamento com o resto do Mundo. Estes países optaram por manter reservas nas relações com o resto do Mundo (em especial com as grandes potências) supondo que estas relações ofuscariam sua autonomia na produção científica e tecnológica local. Portanto, pensavam, seria possível prescindir do que já é produzido no resto do Mundo. Não totalmente sem motivos, como esclarece EROS GRAU<sup>348</sup>:

*No quadro ideológico da "modernização", a racionalidade da divisão do trabalho leva naturalmente à condenação, como*

---

<sup>347</sup> JUSTEN Filho, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502050923, p. 16.

<sup>348</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 227.

*"irracional", de toda e qualquer tendência à utilização de tecnologia local, pelas sociedades subdesenvolvidas, ou esforço para concebê-la. Nesse mesmo quadro, por outro lado, os conceitos de Estado e de Nação são apontados como obstáculos ao desenvolvimento, de modo que, sempre, a afirmação da busca de desenvolvimento tecnológico local é contestada sob o argumento de que "o nacionalismo é retrógrado".*

Não obstante, observando os exemplos históricos de isolamento, constata-se que na maioria dos casos o esforço não foi suficiente para garantir adequada autonomia científico-tecnológica (e mesmo econômica), além de gerar fases históricas dolorosas a seus povos. Ocorre que produzir ciência e tecnologia isoladamente é muito mais difícil do que em parceria internacional. Por outro lado, supor que o estrangeiro busca, necessária e inexoravelmente, prejudicar e dominar outros povos é um exagero e não encontra fundamento nos fatos históricos.

Em resumo: as relações humanas (nacionais e internacionais) podem ser desarmônicas ou harmônicas. É preciso evitar as primeiras, e estimular as segundas. Mas quem se isola não necessariamente evita as relações desarmônicas, e certamente desestimula as relações harmônicas.

Por outro lado, como registra GRAU<sup>349</sup>, a abertura dos países ao relacionamento internacional estimula-os a investir na produção local de tecnologia (ao contrário do que supõem os isolacionistas). Ocorre que os processos econômicos (e de desenvolvimento tecnológico, essenciais a estes) não são estáticos, mas dinâmicos. As necessidades evoluem, de forma que as soluções adotadas “ontem”, precisam ser repensadas (ou complementadas) “hoje”. Este processo abre continuamente oportunidades econômicas e, ao mesmo tempo, ameaça hegemonias tradicionais. Estas oportunidades passam a ser acessíveis, em tese, a todos os fornecedores participantes desta comunidade internacional (independente de sua nacionalidade). Mas somente as melhores soluções terão apelo suficiente para conseguir sucesso (ou mesmo superar medidas protecionistas das diversas nacionalidades). Este cenário coloca ênfase, então, no aperfeiçoamento progressivo da aptidão tecnológica, estimulando os Estados a investirem nisso.

---

<sup>349</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 230.

GRAU<sup>350</sup>, ao analisar o Princípio da Soberania em nossa Constituição, registra que:

*A afirmação da soberania nacional econômica não supõe o isolamento econômico, mas antes, pelo contrário, a modernização da economia - e da sociedade - e a ruptura de nossa situação de dependência em relação às sociedades desenvolvidas.*

O fato é que a observação do cenário contemporâneo permite detectar diversos países sem qualquer poderio militar e que, não obstante, possuem poderosas economias, autonomia na produção científico-tecnológica e altos padrões de qualidade de vida, os quais mantêm intensas (e íntimas) relações com os grandes e tradicionais centros capitalistas. E, nestes países, apesar da ausência de supremacia (ou mesmo de viabilidade militar) é possível perceber soberania e independência nacional.

É possível citar como exemplos, países como a Austrália, Canadá, Japão, Alemanha, dentre diversos outros. Ao mesmo tempo, países que, por anos, mantiveram relações reservadas (embora discretamente), permaneceram no atraso em diversos campos (aplica-se aos países ibero-americanos, sobretudo até a década de 1990).

Não se deve atribuir esta realidade ao “mérito” dos grandes centros capitalistas. As relações dos países periféricos com estes centros são desiguais (em desfavor destes últimos). Os países periféricos (ou, segundo alguns, “subdesenvolvidos”, ou “em fase de desenvolvimento”) são obrigados a pagar preços altos, por benefícios nem sempre reais. E pior: as grandes potências exigem superávit comercial em relação aos periféricos, ou seja, não se dispõem a pagar preços iguais entre o que comprem e o que vendem destes países.

Tal processo (presente desde os primeiros tempos da Revolução Industrial do Século XVIII) cria uma força centrípeta, atuante sobre os recursos econômico-financeiros mundiais, voltada em favor dos grandes centros capitalistas, e em desfavor dos periféricos. Na era contemporânea, há um aspecto mais preocupante: o predomínio do Capitalismo Financeiro, que acentua ainda mais a desigualdade e a “Globalização”

---

<sup>350</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 226.

do sistema liberal-capitalista, a provocar efeitos positivos e também negativos, como alerta TOURAINE<sup>351</sup>.

Como então explicar o sucesso de alguns países, mesmo diante de relações amplas e intensas? Trata-se de um tema complexo e amplo, mas, para fins de cenário, podemos resumir dizendo que também os grandes centros capitalistas detêm suas fraquezas e necessidades.

Uma delas é que as necessidades públicas que precisam satisfazer crescem constantemente. As demandas e expectativas dos cidadãos do “Primeiro Mundo” crescem e, na maioria das vezes, mais que a capacidade destes países em satisfazê-las. Tais demandas (aliada à emancipação política, social e econômica de seus cidadãos) fazem crescer os custos tributários, trabalhistas, comerciais e financeiros.

Embora permaneça a importância dos mercados internos, em especial nos países desenvolvidos, não é mais possível a eles satisfazerem suas necessidades prescindindo do amplo e aberto comércio internacional. Nas primeiras décadas após a II Guerra Mundial, por exemplo, grandes empresas (sobretudo norte-americanas e européias), buscando reduzir seus custos de produção, instalaram-se em países menos desenvolvidos. O Brasil, como sabemos, foi um dos destinos neste processo.

Por outro lado, o Primeiro Mundo foi obrigado a se abrir à importação de produtos e serviços oriundos dos países menos desenvolvidos. Não somente de matérias primas (como antes), mas também de produtos semi-elaborados e elaborados, ou até mesmo de média ou alta tecnologia. Evidência, sem dúvida, do crescimento de suas necessidades internas e da incapacidade própria de atendê-las.

Tais processos atenuam (ainda que insuficientemente) esta força centrípeta, a que fizemos referência, oferecendo oportunidade de evolução, também, a países

---

<sup>351</sup> “... 1) O ponto de partida é justamente a globalização, concebida não apenas como uma mundialização da produção e dos intercâmbios, mas sobretudo como uma forma extrema de capitalismo, como separação completa entre a economia e outras instituições, particularmente sociais e políticas, que não podem mais controlá-la. 2) Esta dissolução das fronteiras de todos os tipos acarreta a fragmentação daquilo que se chamava de sociedade...”. (TOURAINE, Alan. **Um Novo Paradigma – Para Compreender o Mundo de Hoje**. Tradução de Gentil Avelino Titton *et al.* Petrópolis: Vozes, 2006, ISBN 8532633188, p. 238).

periféricos. Mas dependem, em grande parte, da destreza e das qualidades dos atores presentes nestes países. Ou seja: os países periféricos que possuem agentes (públicos e privados) mais capazes, preparados e disciplinados, garantem melhores resultados neste processo.

CANOTILHO<sup>352</sup> acentua a necessidade de adaptação das normas Constitucionais às novas realidades:

*As constituições, embora continuem a ser pontos de legitimação, legitimidade e consenso autocentradas numa comunidade estadualmente organizada, devem abrir-se progressivamente a uma rede cooperativa de metanormas ("estratégias internacionais", "pressões concertadas") e de normas oriundas de outros "centros" transnacionais e infranacionais (regionais e locais) ou de ordens institucionais intermédias ("associações internacionais", "programas internacionais"). A globalização internacional dos problemas ("direitos humanos", "protecção de recursos", "ambiente") aí está a demonstrar que, se a "constituição jurídica do centro estadual", territorialmente delimitado, continua a ser uma carta de identidade política e cultural e uma mediação normativa necessária de estruturas básicas de justiça de um Estado-Nação, cada vez mais ela se deve articular com outros direitos, mais ou menos vinculantes e preceptivos (hard law), ou mais ou menos flexíveis (soft law), progressivamente forjados por novas "unidades políticas" ("cidade-mundo", "europa comunitária", "casa europeia", "unidade africana").*

Com olhos neste cenário, a Constituinte de 1988, partindo da preferência por uma Ordem Económica capitalista, criou bases jurídicas para a adoção de um modelo de desenvolvimento "... *autocentrado, nacional e popular...*"<sup>353</sup> que, embora mantendo relações internacionais (mais intensas quanto possível) permaneça sob o controle do Estado brasileiro e da burguesia nacional, sem prescindir, em absoluto, da construção e manutenção do Estado Democrático de Direito e do pleno respeito aos direitos fundamentais de seus cidadãos.

---

<sup>352</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993, DL 72675/93, p. 18.

<sup>353</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, ISBN 9788574208169, p. 711.



Como esclarece GRAU<sup>354</sup>, o Princípio da Soberania “Econômica” Nacional possui feição de diretriz (seguindo o conceito de Dworkin) ou de “norma-objetivo”. Significa que a Constituição permanece a exigir políticas públicas permanentes, voltadas a sua consecução. Estas políticas públicas não são destinadas a garantir isolamento econômico, mas sim a “... viabilizar a participação da sociedade brasileira, em condições de igualdade, no mercado internacional...”<sup>355</sup>.

Dentre estas políticas públicas podemos citar a extrafiscalidade tributária. Ao exercer sua soberania fiscal, o Estado não se limita a pretender que os tributos se destinem apenas a obtenção de receitas públicas. Na contemporaneidade, é freqüente e usual que o perfil dos tributos pretenda influir e intervir no domínio econômico, estimulando (ou desestimulando) comportamentos dos agentes privados. Como registra FERNANDO AGUILLAR<sup>356</sup>, constitui hoje a extrafiscalidade poderoso instrumento a combater a ameaça à soberania dos países periféricos decorrente da globalização.

Dentro da função extrafiscal dos tributos, ganham importância as medidas de proteção à atividade econômica nacional, como registra JORGE ATHIAS<sup>357</sup>. BASTOS<sup>358</sup>, no mesmo sentido, observa que:

*Os tributos, pois, constituem a fonte principal das receitas do Estado. Essa arrecadação de poder aquisitivo não pode deixar de produzir efeitos econômicos, quer sobre as atividades isoladas e especificamente consideradas, quer sobre a ordem econômica como um todo. Os Estados, portanto, hoje, não podem furtar-se a manipular essa poderosa arma como meio de interferir na vida econômica. Um dos exemplos mais notáveis é a elevação dos impostos aduaneiros como forma de desestimular as importações.*

---

<sup>354</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 226.

<sup>355</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 227.

<sup>356</sup> AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito econômico**. São Paulo: Atlas, 2006. ISBN 8522442495, p. 22.

<sup>357</sup> ATHIAS, Jorge Alex Nunes. **A ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997, ISBN 8533802056, p. 91.

<sup>358</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 342.

O Princípio do Tratamento Favorecido e sua aplicação às relações tributárias das pequenas empresas inserem-se neste contexto, e possuem total relação com o Princípio da Soberania Econômica. A adoção de tratamento “favorecido e diferenciado”, buscando desonerar, reduzir e simplificar as obrigações evidencia forte presença da função extrafiscal dos tributos, como explica CARRAZA<sup>359</sup>.

O Princípio do Tratamento Favorecido, como já dissemos, pretende observar os valores da liberdade e da igualdade. Mas não só. A Constituição determina que as políticas públicas pretendam o estímulo às pequenas empresas, visando, por óbvio, não somente sua sobrevivência, mas seu crescimento. As relações com o Princípio da Soberania Nacional, portanto, decorrem de diversos pontos.

Primeiro, sendo a maioria (de fato) das empresas pequenas constituídas por brasileiros e residentes no Brasil, garantir a observância da plena liberdade econômica significa neutralizar a ação centralizadora e predatória, exercida pelas grandes empresas e corporações (muitas delas mantidas por capital alienígena, trans ou multinacional).

Segundo, e no mesmo sentido, garantir a efetividade da igualdade material entre grandes, médias e pequenas empresas, favorece de fato o capital nacional, já que predominante nestas últimas.

Terceiro, a função estimuladora do Princípio do Tratamento Favorecido permite, não só, a sobrevivência de suas destinatárias, mas seu crescimento. Em outras palavras, busca ampliar espaços de ação a esse capital (no mercado interno e também no cenário internacional). Sendo este capital (de fato) predominantemente autóctone, assegura a afirmação econômica do Brasil, em seu próprio mercado e nos externos.

Quarto, a aplicação do Princípio do Tratamento Favorecido no Direito Tributário (e a conseqüente observância do Princípio da Capacidade Contributiva) estabelece proteções econômicas ao mercado interno nacional (com evidentes vantagens às pequenas empresas), sem necessariamente sacrificar o amplo relacionamento internacional de nossa Economia.

---

<sup>359</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 679.

### Seção 3. Propriedade privada e sua Função Social.

Constituem, igualmente, princípios da Ordem Econômica a “propriedade privada” e a “função social da propriedade”. São princípios autônomos entre si, mas com evidente correlação.

A propriedade privada dos bens de produção é um dos postulados fundamentais do liberalismo econômico. Segundo seu conceito tradicional, a propriedade privada é um direito individual, incapaz de produzir danos (ou inconveniências) sociais e políticas e, portanto, inexpugnável à ação do Estado. Do ponto de vista histórico, este postulado representou imenso avanço, se comparado às fases anteriores, marcadas pelo respeito à propriedade em razão da aptidão militar de seu titular, como explica ACCIOLY<sup>360</sup>.

No liberalismo clássico, como lembra PRZEWORSKY<sup>361</sup>, a liberdade de iniciativa e a proteção à propriedade privada não representavam apenas mero reconhecimento de direitos individuais, mas a imposição de “*limites definitivos às funções do Estado*”, a restringir o comando público do investimento, da gestão da mão de obra e dos bens de produção.

Costuma-se, contudo, fazer distinção entre a propriedade de bens de consumo (ou de uso pessoal) e a propriedade privada de bens de produção. JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>362</sup>, sobre os bens de consumo, observa:

*...A propriedade de bens de consumo e de uso pessoal é, essencialmente, vocacionada à apropriação privada, porquanto são imprescindíveis à própria existência digna das pessoas, e não constituem nunca instrumentos de opressão, pois satisfazem*

---

<sup>360</sup> Propriedade privada - Até, pelo menos, os fins do século XVIII, perdurou a idéia de que os beligerantes tinham plena liberdade de se apropriar dos bens públicos ou privados do inimigo, onde quer que os encontrassem. O roubo, a pilhagem e a destruição eram de uso corrente. A propriedade privada não era respeitada, porque se considerava como englobada nos bens da nação contra a qual se fazia a guerra. Foi com a moderna concepção de que a guerra era feita de Estado a Estado, e não contra particulares, que essa situação se modificou. O roubo e a pilhagem passaram a ser severamente condenados; e o confisco dos bens dos súditos inimigos deixou de merecer aprovação. (ACCIOLY, Hildebrando; CASELLA, Paulo Borba; Silva, Geraldo E. Do Nascimento e. **Manual de Direito Internacional Público**. 16ª edição. São Paulo: Saraiva. 2008. ISBN 9788502066380, p. 445).

<sup>361</sup> PRZEWORSKY, Adam. **Estado e Economia no Capitalismo**. Trad.: Angelina Cheibub Figueiredo, Pedro Paulo Zahluth. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1995, ISBN 8573160454, p. 47.

<sup>362</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, ISBN 9788574208169, p. 712.

*a necessidades diretamente – isto é, ‘bens que servem diretamente ao sustento dos trabalhadores, tais como alimentos, roupas, alojamentos, etc’.*”.

De fato, segundo SILVA NETO<sup>363</sup>, a propriedade privada dos *bens de consumo* é inerente, e independe do sistema econômico-político adotado, vale dizer, tanto no sistema capitalista quanto no socialista, os bens de consumo são apropriáveis pelo domínio privado.

Quanto aos bens de produção (também chamados de “capital instrumental”), tratam-se dos bens destinados à produção de rendas ou de outros bens. São, por exemplo, máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações industriais, estradas, ferrovias, portos, aeroportos e a terra destinada à exploração econômica. No sistema capitalista, a propriedade dos bens de produção é livremente privada, e insuscetível de prévia autorização ou restrição do Estado. Já no sistema socialista (ou comunista) a propriedade dos bens de produção é coletiva (social ou estatal), chegando, em alguns países, à ampla proibição de apropriação privada.

A sucessão dos fatos históricos, e das diversas crises, impôs relativizar a noção tradicional de propriedade. Constatou-se que o exercício do direito de propriedade individual, embora mereça respeito e proteção, não pode ser encarado como um direito absoluto, e imune à intervenção do Estado. Foram várias as evidências que seu exercício indiscriminado é capaz de produzir graves danos sociais, políticos e mesmo econômicos. Por isso, como observa DE POLI, “... *hodiernamente, a propriedade é muito mais que satisfação ou posse pessoal, é, antes de tudo, um instrumento para o crescimento e riqueza social...*” <sup>364</sup>.

Aliás, como observa HANNAH ARENDT, a conexão da “propriedade” à esfera privada (individual) não é inerente, se analisado o conceito de propriedade a partir da

---

<sup>363</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de Direito Constitucional** - 3ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. ISBN 9788537502419. p. 793.

<sup>364</sup> DE POLI, Anna Christina Gonçalves. **Princípio da Preservação da Empresa, Estado e Economia**. Dissertação. Mestrado. Orientador Prof. Dr. Alvacir Alfredo Nicz, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007, p. 86.

Antiguidade Clássica<sup>365</sup>. Isso significa que o corpo político não é indiferente à propriedade e à forma como é exercida.

A Constituição de 1988 não poderia moldar sua Ordem Econômica de acordo com o liberalismo sem consagrar expressamente a proteção à propriedade privada. Todavia, como lembra JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>366</sup>, a Ordem Econômica não consagra apenas o liberalismo, mas impõe como fim “*assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social*”.

Na verdade, a proteção à propriedade privada e a observância de sua função social está presente em diversas normas da Constituição, conforme observa MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>367</sup>:

*...Um princípio fundamental da ordem econômica reside na propriedade privada, inclusive dos meios de produção. O Brasil consagra sistema econômico capitalista, caracterizado pelo reconhecimento da utilização pelos particulares dos bens econômicos para obtenção de lucro e acumulação de riqueza (Constituição, art. 170). Essa organização econômica se alicerça sobre a propriedade privada, protegida pela Constituição em inúmeras passagens. O art. 5º faz referência a ela no seu caput e nos incisos XXII a XXVI. O art. 170, II, também alude à propriedade privada como princípio. Há proteção indireta à propriedade por meio dos dispositivos contemplados nos arts. 5º, LIV, e 150, IV... (No mesmo sentido: ATHIAS<sup>368</sup>.)*

Portanto, segundo DE POLI<sup>369</sup>, a Constituição possibilita (e impõe) o uso da propriedade em consonância com o bem comum e com a racionalidade. Não basta,

---

<sup>365</sup> ARENDT, Hannah. **A Condição Humana**. (Trad.: Roberto Raposo). 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005, ISBN 8521802552, p. 70.

<sup>366</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, ISBN 9788574208169, p. 712.

<sup>367</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502050923, p. 87.

<sup>368</sup> ATHIAS, Jorge Alex Nunes. **A ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997, ISBN 8533802056, p. 97.

<sup>369</sup> DE POLI, Anna Christina Gonçalves. **Princípio da Preservação da Empresa, Estado e Economia**. Dissertação. Mestrado. Orientador Prof. Dr. Alvair Alfredo Nicz, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007, p. 86.

então, que a propriedade assegure benefícios apenas a seu proprietário, mas deve prestar-se a satisfazer também as necessidades públicas.

Surge então espaço para o Princípio da Função Social da Propriedade, presente em diversos ramos jurídicos e, também, na Ordem Econômica da Constituição de 1988. Como observa DANTAS<sup>370</sup>, a “função social da propriedade” é o meio termo entre “... o uso ilimitado da propriedade (liberalismo econômico) e o uso coletivo (socialismo econômico)...”. JUSTEN F<sup>o</sup><sup>371</sup> a respeito assinala:

*A propriedade, no passado, foi conceituada como o poder de dispor de uma coisa de modo absoluto e insuscetível de limitação ou questionamento. Presentemente, reconhece-se a função social da propriedade, que é a vinculação das faculdades inerentes ao domínio à realização das necessidades coletivas, segundo o princípio da proporcionalidade. A propriedade deve ser exercida segundo sua função social, impedindo-se que o proprietário exercite as faculdades do domínio de modo abusivo, o que se verifica quando o uso e a fruição são inadequados, excessivos ou inúteis e produzem lesão a interesse protegido juridicamente.*

MOSCHETTI<sup>372</sup> assegura, em complemento, que não desaparece a função “garantista” do princípio da propriedade privada, apenas permite sua ponderação com outros princípios igualmente importantes, como o da Solidariedade.

Não é consagrado apenas na Constituição brasileira, mas também (como informa MIRANDA<sup>373</sup>) na Constituição Portuguesa, no artigo 35.

Quanto aos bens de consumo, a função social é óbvia, uma vez que se destinam à satisfação imediata das necessidades básicas da população. As políticas públicas, em sua maioria, procuram garantir sua livre fruição. Quanto aos bens de produção, todavia,

---

<sup>370</sup> DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999. ISBN 857394238X, p. 69-70.

<sup>371</sup> JUSTEN Filho, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502050923, p. 401.

<sup>372</sup> MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGOS, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0, p. 84.

<sup>373</sup> MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo I, 6ª edição. Coimbra: Coimbra, 1997, ISBN 9723204193, p. 300.

a intervenção do Estado pode atingir uma multiplicidade maior de situações, inclusive restrições a seu uso, quando ameaçada a função social.

Lembra ainda GRAU<sup>374</sup> que a intervenção Estatal, em defesa da função social da propriedade pode também atingir os bens excedentes, ou seja, os bens de consumo desnecessários à manutenção das necessidades primárias e básicas. Entram aqui os bens acumulados sem destinação útil, ou destinados a especulação.

A partir da função social dos bens de produção é possível falar-se da “função social da empresa” ou mesmo “função social do poder econômico”<sup>375</sup>. EROS GRAU<sup>376</sup> explica que “... *os bens de produção são postos em dinamismo, no capitalismo, em regime de empresa, como função social da empresa...*”.

BARROS<sup>377</sup> acredita que a “função social da empresa” é resultado da evolução dos sistemas de controle e fiscalização do sistema capitalista, em busca de maior sintonia do desempenho dos interesses privados e do desenvolvimento da coletividade.

Segundo BESSA<sup>378</sup>, a “função social da empresa” significa nortear a atividade das empresas em consonância com a função social da propriedade, da proporcionalidade com os interesses sociais e da liberdade de iniciativa.

A função social das pequenas empresas já foi suficientemente demonstrada em capítulos anteriores. Podemos acrescentar que o Princípio do Tratamento Favorecido (como lembram BASSOLI e ZANLUCHI) representa importante estímulo a aperfeiçoar esta função social.

---

<sup>374</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 239.

<sup>375</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, ISBN 9788574208169, p. 713.

<sup>376</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 238.

<sup>377</sup> BARROS, Ana Lucia Porto et al. **O Novo Código Civil Comentado**. Volume 3. São Paulo: Freitas Bastos, 2002.

<sup>378</sup> BESSA, Fabiane Lopes Bueno Netto. **A Responsabilidade Social das Empresas - Práticas Sociais e Regulação Jurídica**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006, ISBN: 8573877952, p. 102.

#### Seção 4. Livre concorrência.

O Princípio da Livre Concorrência integra, também, o rol de princípios da Ordem Econômica da Constituição de 1988. Como lembra GRAU<sup>379</sup>, há forte ligação deste princípio com a Livre Iniciativa. Ambos, aliás, são postulados clássicos do liberalismo econômico. Conforme observa NICZ<sup>380</sup>, a proteção à livre concorrência esteve presente em nossas Constituições muito antes da atual (1988). Na Constituição de 1967, refletiu a influência da doutrina social da Igreja Católica.

CRETELLA Jr<sup>381</sup> descreve seu perfil clássico:

*No regime de livre concorrência ou de livre competição, o mercado competitivo, ou concorrencial - escreve J. CRETILLA JUNIOR caracteriza-se pelo grande número de vendedores, agindo de modo autônomo, oferecendo produtos, em mercado bem organizado. No mercado competitivo, os produtos oferecidos por uma dada empresa são recebidos pelo comprador como se fossem substitutos perfeitos ou equivalentes dos produtos da firma concorrente. Na hipótese de preços iguais, ao comprador é indiferente, regra geral, a procedência do produto, só influenciando a marca, na medida que a propaganda se intensifica. De qualquer modo, no regime da livre concorrência, os preços de mercado tendem a abaixar, beneficiando-se com isso o comprador, ao contrário do que acontece no regime de monopólio, que prejudica o comprador e afeta o equilíbrio da Ordem Econômica, a não ser quando a intervenção monopolística é assegurada por lei federal, fundada em expresse dispositivo constitucional (destaques no original).*

O liberalismo clássico não pregava a concentração econômica ou o predomínio de grandes capitais. Ao contrário, fundamentava sua crença no autocontrole do Mercado, precisamente, por força da multiplicidade de agentes econômicos. É possível confirmar isso nas palavras de HEILBRONER: “... cada homem, empenhado em conseguir o melhor para si mesmo sem pensar nos outros, defronta-se com uma multidão de indivíduos similarmente motivados que estão exatamente na mesma

---

<sup>379</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 183.

<sup>380</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **A Liberdade de Iniciativa na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. ISBN 8520301584, p. 109.

<sup>381</sup> CRETILLA Jr., apud DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999. ISBN 857394238X, p. 69-73.



*posição'...". A concentração econômica, portanto, é avessa à noção de livre concorrência e, por conseguinte, ao liberalismo econômico e ao Capitalismo, como esclarece TAVARES<sup>382</sup>.*

Mas, ao mesmo tempo (como lembra DWORKIN<sup>383</sup>) o liberalismo condena a intervenção e o dirigismo estatal e julga lícita a acumulação de capitais. Ao fazer isso, amortece a reação pública contra os excessos, favorecendo a desproporção de poder entre os agentes. Isso tem reflexos sobre a política, em especial sobre a Democracia, como prossegue o autor<sup>384</sup>.

A realidade econômica contemporânea, contudo, impõe reconhecer que é raro (se é que existe) mercado onde a livre concorrência é perfeita<sup>385</sup>. Ao contrário, na maioria dos países o mercado é dominado por grandes corporações que, comumente, adotam práticas avessas aos postulados da livre concorrência. Ou, pior que isso (como lembra TAVARES<sup>386</sup>), a concentração econômica gera dependência dos agentes menores, de forma que, eventuais dificuldades junto às grandes empresas ameaça afetar todo o sistema econômico.

WEBER<sup>387</sup> (neste sentido) classificou, como uma das formas de dominação, o exercício de monopólios privados (ainda que parciais). Alertou ainda que, facilmente, podem se converter em domínio autoritário (ou seja, prejudicial ao interesse comum).

---

<sup>382</sup> "... A terceira idealização, mal-sucedida, do Estado liberal dizia respeito ao porte dos próprios agentes do mercado. Segundo o modelo ideal, a tônica do mercado seria a atomização, é dizer, 'o mercado para bem funcionar deve ser composto por um número razoavelmente elevado de compradores e vendedores em interação recíproca, e nenhum deles muito grande ou muito importante. (Nusdeo, 2001:146 – grifos ora inseridos)..." (TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 51).

<sup>383</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma Questão de Princípio**. Trad.: Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, ISBN 8533612206, p. 270.

<sup>384</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma Questão de Princípio**. Trad.: Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, ISBN 8533612206, p. 31.

<sup>385</sup> "O que cumpre reconhecer, na verdade, é que não existe mais economia de mercado; nem livre concorrência, desde que o modo de produção capitalista evoluiu para as formas oligopolistas... A economia está centralizada nas grandes empresas e em seus agrupamentos... É que a concentração capitalista não é um fenômeno patológico, mas uma realidade fundamental do novo Estado industrial..." (SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, ISBN 9788574208169, p. 713).

<sup>386</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 51.

<sup>387</sup> WEBER, Max. **Economia e Sociedade**. Volume I. Brasília: UNB, 2004, ISBN 8523003142, p. 189.

SILVA NETO<sup>388</sup> acrescenta outro aspecto fundamental à questão. A concentração de poderes em poucos agentes econômicos não prejudica apenas a concorrência, mas afeta também o próprio Estado. Os grandes grupos econômicos tendem a pretender dominar ou influenciar as decisões do Estado, de forma a subordiná-las a seus interesses peculiares. Quanto maior a subordinação do Estado ao grande Capital, maior seu déficit de legitimidade.

Portanto, é essencial para o Estado exercer o controle sobre a atividade privada e coibir abusos ou ofensas à livre concorrência. Ao fazer isso, está defendendo primeiramente a si próprio (e não somente aos demais agentes econômicos).

Por isso mesmo, como observa FONSECA<sup>389</sup>, a feição contemporânea da livre concorrência não observa mais a questão sob o prisma atomístico, mas pretende estabelecer o equilíbrio nos mercados e coibir abusos na competição entre grandes corporações e as demais empresas (especialmente as pequenas, como complementam BASSOLI e ZANLUCHI<sup>390</sup>).

Assim, CANOTILHO<sup>391</sup> vê no Princípio da Livre Concorrência uma figura bifronte: a) constitui restrição à livre iniciativa dos agentes econômicos nocivos (potencial ou efetivamente) aos demais, como no caso de atividade predatória das grandes empresas sobre as menores; b) é também favorecimento à liberdade de iniciativa, na medida em que facilita a multiplicação e desconcentração dos mercados.

O Princípio da Livre Concorrência contemporâneo, então, não impede a competição econômica. Apenas assegura que “... *a luta entre os concorrentes seja* -

---

<sup>388</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de Direito Constitucional** - 3ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. ISBN 9788537502419. p. 794.

<sup>389</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 65.

<sup>390</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006. ISSN 1677-809X, p. 130.

<sup>391</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 795.

*como nos esportes - uma luta leal...*”<sup>392</sup>.

Consoante isso, a Constituição, no artigo 173 prescreve que “... *a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros...*”<sup>393</sup>.

CANOTILHO<sup>394</sup> explica a relação entre o Princípio do Tratamento Favorecido e o da Proteção à Livre Concorrência:

*A obrigação constitucional de protecção das pequenas e médias empresas está na linha da preferência constitucional dos pequenos e médios empresários como factor de desenvolvimento, de criação de postos de trabalho e de densificação do tecido empresarial, e resulta, desde logo, da obrigação que tem o Estado de assegurar a concorrência e de combater as situações monopolísticas e reprimir as situações de abuso do poder económico (art. 81º/f). Para isso contribui, entre outros factores, a manutenção de um tecido industrial, comercial e de serviços segmentado e, portanto, de uma pluralidade de empresas concorrendo no exercício da mesma actividade, o que não pode deixar de passar pela permanência de PME's no mercado.*

BASSOLI e ZANLUCHI<sup>395</sup> explicam que a proteção e o estímulo conferidos pelo Princípio do Tratamento Favorecido incrementam e mantêm a multiplicidade de agentes econômicos atuantes no mercado. Por outro lado, há relações com o Princípio da Capacidade Contributiva, pois se torna imperioso (como anota COSTA<sup>396</sup>) preservar as condições econômicas de sobrevivência destas empresas, de forma a evitar seu desaparecimento e, por conseguinte, a concentração do domínio dos mercados.

---

<sup>392</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 1 - 26ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN: 8502053906, p. 207.

<sup>393</sup> BRASIL. Constituição Federal (1988). Artigo 173, parágrafo 4º.

<sup>394</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 1013.

<sup>395</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PEQUENAS EMPRESAS: MECANISMO PARA POSITIVAR VALORES E PRINCÍPIOS ECONÔMICO-CONSTITUCIONAIS**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006, ISSN 1677-809X, p. 138.

<sup>396</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 97.

## ***Capítulo 2. Relações com os Princípios da Ordem Econômica – Princípios de Integração***

Passamos a analisar, neste Capítulo, as relações do Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas com os demais Princípios da Ordem Econômica, presentes em nossa Carta Magna.

O artigo 170 da nossa Constituição prescreve, ainda, os seguintes Princípios da Ordem Econômica:

*...V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII- redução das desigualdades regionais e sociais; VIII- busca do pleno emprego;...*

Estes Princípios, segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>397</sup>, compõem o grupo dos “Princípios de Integração”. São assim denominados por se voltarem a solucionar (ou, ao menos, minorar) problemas relacionados à discriminação de diversas ordens.

Através destes Princípios, a Ordem Econômica projetada pela Constituição pretende alcançar um sistema econômico mais justo, e que assegure maior participação a todos os cidadãos, independente de suas regiões ou classe social.

Como integrante desta Ordem Econômica, o Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas possui relações importantes com os Princípios de Integração, que passamos a demonstrar.

### **Seção 1. Defesa do consumidor.**

A Constituição estabelece que a Ordem Econômica seja regida, dentre outros, pelo princípio da “Defesa do Consumidor”. Constitui, no dizer de BARROSO<sup>398</sup>, um dos princípios “setoriais” da Carta Magna brasileira.

---

<sup>397</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. ISBN 9788574208169, p. 713-714.

<sup>398</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 158-159.

A natureza principiológica da norma constitucional em apreço, não obstante, é reconhecida por boa parte da doutrina, a começar por AVILA<sup>399</sup>. Outros (como ATHIAS<sup>400</sup>) vêem o “Princípio da Defesa do Consumidor” como corolário do “Princípio da Igualdade”, com destinatário específico na pessoa do consumidor.

De fato, a “Defesa do Consumidor” não é apenas parte da Ordem Econômica, mas se encontra no elenco de direitos e garantias individuais assegurados pelo artigo 5º (inciso XXXII) da Carta. Possui relações com todos os demais Princípios da Ordem Econômica, em especial (conforme FONSECA<sup>401</sup>) com o da livre concorrência. SILVA NETO<sup>402</sup>, acerca das relações com o Princípio da Livre Concorrência, explica:

*...em sistema econômico no qual as empresas estão disputando legitimamente o mercado consumidor (em regime de liberdade concorrencial, portanto), é certo que haverá esforços dos agentes econômicos em prol da melhoria da qualidade dos produtos e serviços disponibilizados e redução dos preços para a conquista dos consumidores. Ora, tal combinação - aumento da qualidade de bens e serviços e redução dos preços - resulta em situação favorável aos consumidores. Logo, pode-se concluir que: a ofensa à livre concorrência é maltrato também à defesa do consumidor; preservada aquela, esta será inevitavelmente protegida...*

A Constituição Brasileira, neste particular, segue uma tendência presente em grande parte dos países do Mundo. A União Européia (como observa CERVERA<sup>403</sup>), por exemplo, possui uma política comunitária destinada à defesa dos interesses dos consumidores, válida e obrigatória em todos os países integrantes da União. Neste sentido, observa CANOTILHO:

---

<sup>399</sup> AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574206202, p. 68.

<sup>400</sup> ATHIAS, Jorge Alex Nunes. **A ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997, ISBN 8533802056, p. 132.

<sup>401</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 22.

<sup>402</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: LTr, 2001. ISBN 8536100605, p. 795.

<sup>403</sup> CERVERA, Rafael Calduch. **La política comunitaria en favor de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de instituciones europeas, Vol. 8, Nº 3, 1981, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC). ISSN 0210-0924, p. 766.

*A protecção dos consumidores...consiste principalmente (mas não exclusivamente) na garantia dos direitos dos consumidores enunciados no art. 60°. Trata-se, por um lado, de defender os cidadãos em geral no que respeita aos preços, qualidade e abastecimento dos produtos, assim como da publicidade oculta, indirecta e dolosa e, por outro lado, constitui também um meio de controlar o poder económico (v. art. 99º/ e). Esta é, de resto, uma das políticas comunitárias em desenvolvimento (TCE, art. 153°), sem prejuízo de os Estados-membros poderem adaptar medidas mais exigentes<sup>404</sup>.*

A necessidade de defender os consumidores emerge do perfil sócio-económico nascido com a Revolução Industrial e com o desenvolvimento tecnológico dele decorrente. Com o advento das máquinas automotrizes e da produção em série, tornou-se crescente o aumento de produção, ao mesmo tempo em que aperfeiçoou os produtos, mercadorias e serviços.

Este cenário permitiu acesso mais amplo e cotidiano aos bens pela população em geral. Os avanços da Ciência (como nos remédios, por exemplo) puderam chegar mais rapidamente ao cidadão comum, provocando efeitos antes impossíveis.

É possível afirmar que o homem contemporâneo é, em parte, resultado deste cenário. Este homem ampliou sua expectativa e qualidade de vida, bem como adquiriu novas habilidades, possíveis graças à posse de utensílios mais perfeitos e eficazes.

Mas estes benefícios têm um preço: os capitais necessários para esta nova Indústria, e para o desenvolvimento de pesquisas científicas são muito maiores do que em qualquer época. Assim, a Indústria (e a própria Ciência contemporânea) necessita de consumo para seus inventos, de forma a remunerar estes capitais, e estimular que novos e maiores recursos sejam destinados aos mesmos fins. E como este processo é sujeito a variáveis dinâmicas (ex.: crescimento populacional, desenvolvimento dos países, sofisticação dos gostos dos consumidores, surgimento de novas necessidades públicas...), a demanda por novos capitais e consumo segue um ciclo de crescimento constante. É como uma “fornalha”, que precisa ser constantemente alimentada com mais combustível.

---

<sup>404</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, P. 971.

Tal cenário propicia uma “cultura do consumo”, que consiste, como observa TAVARES, numa “... banalização dos valores e o esvaziamento do sentido das coisas’... para colocar-se em seu lugar, como verdadeiro dogma implantado na sociedade, a orientação do consumo como imprescindível à vida do ser humano...”<sup>405</sup>. Por isso, “consumir” hoje é mais do que uma faculdade: é uma necessidade, destinada a garantir uma vida mais longa, produtiva e confortável a todos. A própria “dignidade da pessoa humana”, na atualidade, depende das possibilidades de consumo que se oferecem ao indivíduo.

Mas a atração do homem contemporâneo pelo consumo não é um processo totalmente espontâneo e natural. JOSUÉ RIOS explica:

*...É característica da sociedade de consumo a decisão unilateral das organizações empresariais a respeito do que fabricam, como fabricam, para quem dirigem a produção, quanto devem lucrar, quais os métodos de venda que devem usar, etc. Da mesma forma, parece impensável administrar a produção em série e a expansão das relações de consumo sem instrumentos uniformizadores de comportamentos, constrictivos da liberdade individual...*<sup>406</sup>.

AVRITZER<sup>407</sup> explica que o conceito do indivíduo racional (concepção clássica da democracia) merece revisão, pois as reações do público consumidor nem sempre têm fundo racional; ao contrário, na maioria das vezes os indivíduos consomem por razões mais emocionais do que racionais. Isso torna o indivíduo-consumidor suscetível e influenciável por outros elementos, como a propaganda.

Por isso, embora não se possa afirmar que consumir seja, em si, errado, não é um processo totalmente isento de riscos. Também quanto ao consumo, portanto, têm-se relações harmônicas e desarmônicas, cabendo estimular as primeiras, e evitar estas últimas.

---

<sup>405</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 176.

<sup>406</sup> RIOS, Josué, apud TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 179.

<sup>407</sup> AVRITZER, Leonardo. **A Moralidade da Democracia: Ensaio em Teoria Habermasiana e Teoria Democrática**. São Paulo: Perspectiva; Belo Horizonte: Editora da UFMG, 1996, ISBN 8527300966, p. 105.

A necessidade de conscientização e de afirmação dos consumidores, portanto, logo ocupou o cenário político, inicialmente nos países mais desenvolvidos da Europa Ocidental e da América do Norte, passando a influir nas eleições e nas ações dos Estados. Não tardou, assim, para traduzir-se em normas jurídicas, que pudessem oferecer real proteção ao consumidor. Aliás, os movimentos de defesa do consumidor representam hoje uma importante força mundial, capaz de contrapor-se ao processo de globalização (a “altermundialização”, como explica TOURAINE<sup>408</sup>).

Segundo COMPARATO<sup>409</sup>, o Princípio da Defesa do Consumidor é um “*princípio-programa*” que orienta ampla gama de políticas públicas, em prol de estimular qualidade ao consumidor, ao mesmo tempo em que o protege do “dirigismo” imposto pelo grande Capital, nem sempre favorável aos interesses dos indivíduos.

Neste cenário, as pequenas empresas exercem um importante papel. Primeiro, porque esta “sociedade de consumo” estimula o indivíduo a não se satisfazer com os bens que possui, mas a desejar, constantemente, novos utensílios e bens. Estas “*preferências mais refinadas*” dos consumidores trazem a necessidade de especialização e fragmentação dos setores de Mercado, de forma a gerar agentes aptos a satisfazer estas novas necessidades, como assinala SOLOMON<sup>410</sup>. Nesta fragmentação e especialização, surge espaço para as pequenas empresas, pois as médias e grandes empresas não possuem flexibilidade suficiente para ocupá-los.

Outro ponto é que os empregos e a atividade econômica gerada pelas pequenas empresas, como prossegue SOLOMON<sup>411</sup>, são fundamentais para manter o poder de compra dos consumidores, especialmente em momentos de crise. Por outro lado, como registra o IBGE<sup>412</sup>, a maioria das pequenas empresas no Brasil (micro e de pequeno

---

<sup>408</sup> TOURAINE, Alan. **Um Novo Paradigma – Para Compreender o Mundo de Hoje**. Tradução de Gentil Avelino Tilton *et al.* Petrópolis: Vozes, 2006, ISBN 8532633188, p. 29.

<sup>409</sup> COMPARATO, Fábio, apud TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 177.

<sup>410</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986. ISBN 8570071418, p. 12.

<sup>411</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986. ISBN 8570071418, p. 19.

<sup>412</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro, 2003. ISBN 8524036680, p. 20.



porte) situa-se no segmento comercial varejista e, desta forma, são particularmente afetadas nos momentos de crise, sobretudo pela diminuição de renda e aumento da inadimplência.

Um terceiro ponto a recordar é registrado pelo IBGE em relação às pequenas empresas brasileiras, em especial aquelas que atuam no segmento comercial varejista:

*...este segmento empresarial, organizado na forma de mercearias, quitandas, pequenos mercados, sapatarias, lojas de roupas, bazares, armarinhos, etc., atende à demanda de necessidades básicas do consumidor, estando normalmente estabelecido próximo ao local de moradia, o que implica maior dispersão no Território Nacional...*<sup>413</sup>.

Quanto à eficácia do princípio, não restam dúvidas que as pequenas empresas também estão obrigadas a observar as normas de proteção e defesa dos consumidores. Representaria contradição a toda ordem constitucional (e mesmo ao bom senso) atenuar a responsabilidade da pequena empresa na qualidade de fornecedora de produtos, mercadorias e serviços, a pretexto de, com isso, conceder-lhe tratamento favorecido. Mas também é necessário reconhecer que estas empresas, pela própria relação de dependência e simbiose que mantêm com seus clientes, apresentam menor potencial ofensivo aos direitos do consumidor.

Enquanto para as grandes e médias empresas, por vezes, violar os direitos do consumidor possa trazer vantagens (como maior domínio do mercado, eliminação da concorrência, subordinação dos interesses dos consumidores aos seus), raramente isso ocorre em relação às pequenas empresas. Para estas, é fundamental “fidelizar”<sup>414</sup> clientes, e o melhor instrumento que dispõem para isso é satisfazê-los, o mais plenamente possível.

---

<sup>413</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro, 2003. ISBN 8524036680, p. 23.

<sup>414</sup> A expressão “fidelizar clientes” é corrente nas relações econômicas modernas, e significa estabelecer uma relação de longo prazo com os consumidores. Nesta relação os consumidores conferem, voluntariamente, preferência a certos fornecedores ou prestadores de serviço, não necessariamente baseados no menor preço, mas atentos a outros itens de satisfação, tais como: estacionamento próximo ou no local, serviços acessórios como entrega em domicílio, fornecimento gratuito de sacolas e embalagens, atendimento gentil e respeitoso dos funcionários ou vendedores, multiplicidade e flexibilidade de formas de pagamento, dentre muitos outros fatores. Com isso, bem atendido, o cliente torna-se “fiel” a certos fornecedores, e mantém com eles relações estáveis de consumo.

Por outro lado, surge a questão se as pequenas empresas também poderiam ser destinatárias da proteção conferida aos consumidores.

As pessoas jurídicas (dentre elas, as sociedades empresárias), segundo ATHIAS<sup>415</sup>, não deveriam ser destinatárias naturais do *status* de “consumidor”. Isso porque seria inerente, à condição de “pessoas jurídicas” ou de organismos de produção, sua capacidade de autodefesa.

Não obstante, a realidade das relações empresariais (não só no Brasil, como já anotamos) conduz a conclusões diferentes. As empresas não são iguais entre si, como se poderia supor, e nem possuem iguais condições de autodefesa. Na verdade, as empresas são diferentes entre si quanto a seu porte e sua capacidade contributiva, dentre muitos outros critérios. Em especial, o porte do capital empregado é um forte indicador de diferenças quanto à potencialidade de autodefesa. Em outras palavras: as relações entre grandes, médias e pequenas empresas nem sempre são harmônicas e, muitas vezes, baseiam-se numa estrutura onde há dominantes e dominados.

MONTAÑO<sup>416</sup>, neste sentido, distingue duas formas fundamentais de pequenas empresas: a) Empresas que fornecem a médias e grandes empresas (“empresas satélites”); b) Empresas que fornecem ao consumidor final pessoa natural. Segundo o autor, as primeiras apresentam relação de dependência mais proeminente e, por consequência, são mais necessitadas de proteção jurídica.

Isso não significa, todavia, que pequenas empresas, fornecedoras a consumidores finais também não necessitem de proteção. Neste sentido, é possível lembrar que estas pequenas empresas: a) dependem de fornecedores de insumos, matérias primas e produtos que, na maioria das vezes, são de grande porte; b) dependem, para seu crescimento, de fornecer também para grandes consumidores (outras empresas e o próprio Poder Público). Nestas (e em outras) relações entre grandes

---

<sup>415</sup> ATHIAS, Jorge Alex Nunes. **A ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997, ISBN 8533802056, p. 134.

<sup>416</sup> MONTAÑO, Carlos, apud PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. **As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social: Contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do MERCOSUL**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, ano XL, n. 124, out-dez 2001, p. 184

e pequenas empresas, há potenciais relações desarmônicas, que merecerão atenção da proteção jurídica.

Não obstante, parece haver consenso que o ordenamento jurídico (brasileiro ou estrangeiro) estendeu a “Defesa do Consumidor” às pessoas jurídicas (em especial, diríamos, na ordem inversamente proporcional ao seu porte)<sup>417</sup>. Neste sentido, observa CANOTILHO:

*Nada impede a titularidade dos direitos dos consumidores por pessoas colectivas (art. 12º-2), quando, excepcionalmente, beneficiem do estatuto de consumidores, nem por cidadãos estrangeiros (art. 15º), os quais gozam inteiramente dos direitos dos consumidores*<sup>418</sup>.

Dessa forma, e usando o exemplo de COELHO, “... quando o mesmo banco concede empréstimo a microempresário, o contrato mercantil está sujeito à legislação consumerista, já que este último se encontra em situação análoga à de consumidor...”<sup>419</sup>. Esta “condição análoga” surgiria quando houvesse diferenças de condições de autodefesa entre empresas. Por isso, observa GRAU que:

*Esse conceito, penso, há de ser esboçado a partir da verificação de que, adotando, os mercados formas assimétricas, consumidor é, em regra, aquele que se encontra em uma posição de debilidade e subordinação estrutural em relação ao produtor do bem ou serviço de consumo. Essa concepção tem a virtude, ademais, de bem apartar as situações de consumo e de fruição, esta como aquela na qual se coloca o “usuário”(contemplativo) do patrimônio histórico-artístico-natural.*<sup>420</sup>

Neste mesmo sentido, THIERRY BOURGOIGNIE opina que “... O consumidor é uma pessoa física ou jurídica que adquire, possui ou usa um produto ou serviço colocado no interior do sistema econômico por um profissional afeito ao fabrico, transformação, distribuição ou fornecimento no contexto de uma atividade comercial

---

<sup>417</sup> ATHIAS, Jorge Alex Nunes. **A ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997, ISBN 8533802056, p. 134.

<sup>418</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, P. 787.

<sup>419</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 18ª edição. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 440.

<sup>420</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 251.

*ou profissional...". Mas complementa que "uma pessoa que exerce de modo profissional, comercial, financeiro ou industrial não pode ser considerada como um consumidor, exceto quando ela agir fora de sua especialidade e tem um volume total de negócios abaixo de ... milhões de francos por ano ...<sup>421</sup>".*

Portanto, não parece haver dúvidas que, se a pequena empresa encontrar-se, em uma dada relação, em condições desiguais e de fragilidade perante outra organização (como Bancos, grandes fornecedores, indústrias, etc.), e não dispuser de meios próprios de autodefesa, o Estado deve lhe conferir proteção análoga à merecida pelos consumidores. O simples fato de se constituir na forma de uma pessoa jurídica, parecidos, não é motivo para negar-lhes proteção.

Outro tema relacionado à “Defesa do Consumidor” (e também ao Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas), desta vez discutido pelo Direito Tributário, reside no fenômeno da “Repercussão Tributária”. Sabe-se que os tributos são formas de receitas públicas, mas não só isso: produzem diversos efeitos financeiros, econômicos, políticos, sociais, etc. Um deles é o da “Repercussão Tributária”, como descreve CARRAZA<sup>422</sup> (acerca do ICMS brasileiro):

*Impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, vê repassado, no preço, a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um*

---

<sup>421</sup> “... O segundo aspecto, jungido ao primeiro, respeita ao conceito de consumidor. Propõe Thierry Bourgoignie nos seguintes termos se o conceitue: “Le consommateur est une personne physique ou morale qui acquiert, possède ou utilise un bien ou un service placé au sein du système économique par un professionnel sans en poursuivre elle-même la fabrication, la transformation, la distribution ou la prestation dans le cadre d’un commerce ou d’une profession”; considera ainda, no entanto: “Une personne exerçant une activité à caractère professionnel, commercial, financier ou industriel ne peut être considérée comme un consommateur, sauf à établir par elle qu’elle agit en dehors de sa spécialité et qu’elle réalise un chiffre d’affaires global inférieur à ... millions de franc par an”... ”. (GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 249-250).

<sup>422</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 102-103.

*milionário e um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma marca, suportarão a mesma carga econômica do imposto. Vemos, portanto, que não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Nem dos impostos que, como ele, são chamados, pela Ciência Econômica, de indiretos (v.g., o IPI). São tributos que, por injunção constitucional, devem ter seu encargo financeiro repassado a terceiros (em geral, o consumidor final).*

A repercussão tributária é um tema importante para as pequenas empresas, pois são as maiores responsáveis pelo fornecimento aos consumidores finais. Por isso, na maioria das vezes, são as pequenas empresas que participam de relações onde a repercussão ocorre com maior intensidade e visibilidade. A atenuação da repercussão tributária oferece a oportunidade de redução de preços ao consumidor final, gerando benefícios não só a ele, mas às pequenas empresas também.

A Carta Magna de 1988 dispõe de diversos mecanismos para atenuar a repercussão tributária. Podemos citar os Princípios da Não Cumulatividade, da Seletividade, da Transparência Tributária<sup>423</sup>, dentre outros. Em relação, especificamente, às micro e pequenas empresas, podemos citar o artigo 146, parágrafo único, que prevê “*regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*”.

Este regime unificado, atualmente, é previsto pela Lei Complementar 123 de 2006, e é alcunhado de “Simples Nacional”. O Simples Nacional, neste particular, pretende unificar a arrecadação de diversos tributos indiretos (como o IPI, o ICMS, o ISS, o PIS/COFINS Não Cumulativo). Quanto a repercussão, o propósito é aliviar seu impacto sobre os preços aos consumidores finais, uma vez que o regime adota método de arrecadação típico dos tributos diretos, ou seja, incidentes sobre a receita bruta, e não sobre operações individuais.

Há opiniões, entretanto (como de RODRIGUES e VIOL<sup>424</sup>) que sustentam a ineficiência do SIMPLES em atenuar os efeitos da repercussão tributária sobre os

---

<sup>423</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Artigo 150, parágrafo 5º: A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

<sup>424</sup> RODRIGUES. Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000, p. 47.

consumidores finais. Segundo estes autores, em alguns casos o SIMPLES pode até incrementar esta repercussão. O principal argumento neste sentido é que o SIMPLES Nacional, ao centralizar a arrecadação do ICMS e do ISS (tributos fortemente repressores) teria neutralizado medidas de desoneração até então previstas na legislação de Estados e Municípios.

## **Seção 2. Defesa do meio ambiente.**

O Princípio da Defesa do Meio Ambiente está presente na Constituição Federal Brasileira de 1988 no artigo 170, inciso VI, o qual atualmente dispõe:

*VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.*

A redação atual deste inciso foi dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. A redação original da Assembléia Nacional Constituinte limitava-se a dispor: “VI – Defesa do Meio Ambiente”.

A proteção ao Meio Ambiente, na verdade, encontra-se presente em diversas disposições da atual Constituição. A mais eloquente está no artigo 225<sup>425</sup>, quando impõe ao Poder Público o dever de defender o Meio Ambiente. Mas, como observa BASTOS<sup>426</sup>, também aos particulares (“... à coletividade...”) cabe zelar pelo Meio Ambiente, não somente ao Estado.

A atual Constituição inovou neste particular, pois é a primeira (na história do Brasil) a tratar da proteção ao meio ambiente, como anota DANTAS<sup>427</sup>. Não há, a efeito, normas sobre a proteção em nenhuma das Constituições brasileiras anteriores, à exceção da atual (1988). Mas a legislação infraconstitucional (inclusive o Código Civil Brasileiro de 1916) já trazia alguma disciplina sobre o tema.

---

<sup>425</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 225: Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

<sup>426</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 383.

<sup>427</sup> DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999 ISBN 857394238X, p. 75.

HORTA<sup>428</sup> explica, neste particular, que foi a Conferência de Estocolmo, em 1972, o marco para as reformulações em nossa legislação e o início das preocupações específicas de nosso ordenamento jurídico com as questões ambientais. Uma das conseqüências, em nosso país foi o advento da ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio ambiente, e a atribuição ao Ministério Público da competência para tutelar os interesses difusos relacionados com as questões ambientais.

A Conferência de Estocolmo, segundo FONSECA<sup>429</sup>, foi responsável pela “*Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano*”, considerado um marco histórico nos esforços mundiais pela proteção e defesa do Meio Ambiente. Mas foi o *Relatório Brundtland*, elaborado pelo Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA) em 1987, que introduziu o conceito de “desenvolvimento sustentável”. Desde cedo, o Brasil engajou-se a este esforço e, em 1992, sediou a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento.

Esta Conferência foi responsável pela “Declaração do Rio de Janeiro”, documento internacional que estabeleceu vinte e sete princípios, dos quais FONSECA<sup>430</sup> ressalta três, em especial:

***Princípio 1:** Os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza;*

***Princípio 2:** Os Estados, de conformidade com a Carta das Nações Unidas e com os princípios de Direito Internacional, têm o direito soberano de explorar seus próprios recursos segundo suas próprias políticas de meio ambiente e desenvolvimento, e a responsabilidade de assegurar que atividades sob sua jurisdição ou controle não causem danos ao meio ambiente de outros Estados ou de áreas além dos limites da jurisdição nacional.;*

---

<sup>428</sup> HORTA, Raul Machado. Artigo: **O Meio Ambiente na Legislação Ordinária e no Direito Constitucional Brasileiro**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, Universidade Federal de Minas Gerais, n° 80, janeiro, 1995, pp. 25-26.

<sup>429</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 67.

<sup>430</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 67.

***Princípio 3: O direito ao desenvolvimento deve ser exercido, de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de gerações presentes e futuras.***

O avanço dos estudos científicos acerca do meio ambiente, mais precisamente da Biosfera, e da influência das atividades humanas sobre este cenário foi o ponto de partida para o surgimento (em diversas partes do Mundo) de uma “consciência ecológica”. Hoje é, praticamente, consenso entre os cientistas que as atividades humanas (sobretudo as econômicas) vêm perturbando o equilíbrio da Biosfera.

Isso significa que o cenário sócio-econômico, criado desde a Revolução Industrial, com o crescimento da indústria e da intervenção humana, vem trazendo prejuízos à Biosfera. Há muitos cientistas que sustentam um futuro catastrófico para a vida no planeta Terra, se não houver mudanças radicais no modo de vida e de produção da espécie humana, e em sua forma de se relacionar com os recursos naturais.

O foco, portanto, desta questão não é o “meio natural” em si, como observa TOURAINE<sup>431</sup>, mas a ação humana sobre este meio natural que, com o desenvolvimento da tecnologia, alcançou potencialidade destrutiva. O foco da questão, então, é o próprio homem e sua ação.

A espécie humana é produto da Biosfera de forma que sua sobrevivência e bem estar depende do equilíbrio das condições climáticas. A Ciência, aliás, sustenta que foram os fatores climáticos os maiores responsáveis, na História Natural, pelas grandes extinções em massa da vida em nosso Planeta.

Por isso, conforme observa ATHIAS<sup>432</sup>, não se trata mais (apenas) de promover o crescimento econômico, mas de compatibilizar este crescimento (e os benefícios dele decorrentes) com o equilíbrio e conservação da Biosfera. A prioridade passou a ser,

---

<sup>431</sup> TOURAINE, Alan. **Um Novo Paradigma – Para Compreender o Mundo de Hoje**. Tradução de Gentil Avelino Títton *et al.* Petrópolis: Vozes, 2006, ISBN 8532633188, p. 107.

<sup>432</sup> ATHIAS, Jorge Alex Nunes. **A ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997, ISBN 8533802056, p. 126.



então, garantir o “desenvolvimento sustentado”, pois destruir o meio ambiente seria o mesmo que crescer para morrer em seguida. Neste sentido, explica BASTOS<sup>433</sup>:

*A conclusão a que se chega em se tratando da questão ambiental é que o problema em si é extremamente delicado porque, de um lado, exige medidas de preservação da natureza no seu estado natural, enquanto, de outro, o desenvolvimento econômico, aspirado por todos os povos como forma de contenção e supressão da miséria, implica, se não devidamente regulamentado, em sacrifícios ao meio ambiente. Todo o desafio que se põe, pois, consiste em encontrar meios de desenvolver a economia sem agressão ao meio ambiente, o que nem sempre é fácil.*

A proteção ao Meio Ambiente não é, como dissemos, uma tarefa exclusiva do Estado. Na verdade, a responsabilidade deve ser de todos: consumidores, agentes econômicos, políticos, sociais e empresas (inclusive as pequenas). Mas não é fácil convencer a todos sobre a necessidade de agir em favor do Meio Ambiente. Na verdade, como argumenta DWORKIN, há forte motivo para que o Setor Privado não invista na proteção ao Meio Ambiente, pois “... *Se meus vizinhos gastam o suficiente para purificar o ar que respiram, também purificarão o ar que respiro; não podem me excluir desse benefício porque não paguei minha parcela...*”<sup>434</sup>. Não se pode esquecer, além disso, que muitos agentes econômicos sobrevivem e lucram com a depredação do Meio Ambiente, o que torna a tarefa ainda mais árdua.

Por isso, não basta ao Estado agir: deve também legislar para obrigar os particulares a investir e agir em favor do Meio Ambiente. O princípio exige, portanto, ampla intervenção do Estado na Economia, buscando planejar suas ações e corrigir distorções, tudo em prol do equilíbrio e preservação da Biosfera. Neste sentido, o escólio de TAVARES<sup>435</sup>. Mas este autor também adverte:

*...não se deve conferir ao meio ambiente um tratamento em sentido diverso daquele presente na Constituição, ou seja,*

---

<sup>433</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 385.

<sup>434</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma Questão de Princípio**. Trad.: Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, ISBN 8533612206, p. 332.

<sup>435</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 188..

*contra o meio social e o próprio ser humano. O fundamento (e finalidade) do Direito é o ser humano. Impende considerar, neste diapasão, o meio ambiente urbano, sempre com essa vertente humanística...*<sup>436</sup>.

O propósito do Princípio da Defesa do Meio Ambiente, na Ordem Econômica, portanto, (segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>437</sup>) não é apenas sua proteção, mas nortear a ação do Estado para planejar, controlar e intervir na atividade econômica de forma a conformá-la ao respeito à Biosfera e sua preservação.

As empresas (e dentre elas, as pequenas) são diretamente afetadas pela questão do desenvolvimento sustentado. Primeiro, porque são as grandes responsáveis pelas ações de agressão ao meio ambiente, na medida em que consomem e manipulam recursos naturais em suas atividades. Assim sendo, não há como estabelecer uma política de desenvolvimento econômico sustentável prescindindo da cooperação dos agentes econômicos.

Por outro lado, a necessidade de mudanças nos sistemas de produção e de atividade econômica, para proteger o Meio Ambiente, abrem oportunidades às empresas (em especial às pequenas), pois exigem inovações tecnológicas, em especial quanto ao manuseio de produtos, matérias primas, insumos e resíduos. Neste cenário, a Economia vem sendo favorecida pelo crescimento das atividades de reciclagem e reaproveitamento de materiais, bem como o desenvolvimento de novas opções de combustíveis e de matérias primas.

Ao mesmo tempo, estas mesmas mudanças trazem novos obstáculos às pequenas empresas, em especial aos custos necessários para sua adaptação.

A maioria das políticas públicas destinadas à proteção do Meio Ambiente incluem as pequenas empresas como seus destinatários, mas não de forma específica. Não obstante, há registros, no Brasil e no Mundo, de programas específicos destinados à adaptação das pequenas empresas aos programas de proteção ao meio ambiente.

---

<sup>436</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 190.

<sup>437</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. ISBN 9788574208169, p. 714.

Na Argentina, segundo HASENCLEVER<sup>438</sup>, há o “Programa de Normas de Qualidade Ambiental”, com o objetivo de estimular a adoção, pelas pequenas empresas, do Sistemas de Gestão Ambiental, em conformidade com as normas ISO 14000.

No México, prossegue a autora<sup>439</sup>, há programas de estímulo fiscal para ações de proteção do Meio Ambiente pelas pequenas empresas.

No Brasil, as políticas do Governo Federal, em favor das pequenas empresas (micro e de pequeno porte) são planejadas tendo por cenário a proteção ao Meio Ambiente, como assinala BOTELHO<sup>440</sup>. Menciona<sup>441</sup> o “Programa Brasileiro de Avaliação da Conformidade”, o qual consiste num programa de certificação de produtos e, dentre os critérios de avaliação, tem-se o impacto sobre o Meio Ambiente.

Desta forma, é possível perceber que as pequenas empresas também estão sujeitas a observarem, em suas atividades, o respeito ao Meio Ambiente. Não seria aceitável tolerar, a pretexto de conferir-lhes tratamento favorecido, que sua atividade não observasse a preservação da Biosfera. Por isso, em caso de colisão, é de se conferir Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, desde que isso não represente tolerar agressões ao Meio Ambiente.

Por fim, o “tratamento diferenciado” que aqui se trata, não é necessariamente o mesmo “tratamento diferenciado” conferido às pequenas empresas.

---

<sup>438</sup> HASENCLEVER, Lia. **Políticas de apoio às pequenas e médias empresas na América Latina: Proposta Metodológica.** (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe CEPAL). Rio de Janeiro, CEPAL, 2003.

<sup>439</sup> HASENCLEVER, Lia. **Políticas de apoio às pequenas e médias empresas na América Latina: Proposta Metodológica.** (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe CEPAL). Rio de Janeiro, CEPAL, 2003.

<sup>440</sup> BOTELHO, Marisa dos Reis. MENDONÇA, Maurício. NARETTO, Nilton. **A trajetória das políticas públicas para pequenas e médias empresas no Brasil: do apoio individual ao apoio a empresas articuladas em arranjos produtivos locais.** Planejamento e políticas públicas, n.27, p.63-117, jun./dez., 2004, p. 105.

<sup>441</sup> BOTELHO, Marisa dos Reis. MENDONÇA, Maurício. NARETTO, Nilton. **A trajetória das políticas públicas para pequenas e médias empresas no Brasil: do apoio individual ao apoio a empresas articuladas em arranjos produtivos locais.** Planejamento e políticas públicas, n.27, p.63-117, jun./dez., 2004, p. 106.

O “tratamento diferenciado”, a que se refere este inciso VI, está relacionado à “impacto ambiental”. Neste particular, todos (Poder Público e “coletividade”) estariam obrigados.

Este “tratamento diferenciado” permitiria (por exemplo) a adoção de incentivos fiscais ou de créditos subvencionados em favor de agentes econômicos, concedidos como forma de “sanção premial”, conforme expressão de SILVA NETO<sup>442</sup>. O Estado poderia ir além, adotando tributação seletiva, de acordo com a “validade ambiental” do produto ou serviço, como explica CARRAZA<sup>443</sup>:

*...Por força do disposto no art. 170, VI (com a redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003), da CF, a Ordem econômica deverá, dentre outros princípios, observar a "defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços de seus processos de elaboração e prestação". (...) (...) Embora não existam artigos expressos na Constituição Federal que determinem a utilização dos tributos para fins extrafiscais, nela há um implícito reconhecimento da faculdade que o Estado tem de utilizá-los para... ensejar "a redução das desigualdades regionais e sociais"(art. 170, VII)...(...) Nesta trilha insere-se o art. 170, VI, da CF, que, buscando conciliar a atividade econômica com a defesa do meio ambiente, determina "tratamento diferenciado dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação". Salientamos que as citadas normas constitucionais e outras da mesma índole são de aplicação efetiva, e não, como querem alguns, meros programas de ação, a serem um dia desenvolvidos e implementados. De conseguinte, impõem aos Poderes Públicos o dever de prestigiá-las de todas as formas, inclusive na tributação.*

Pode-se concluir, por isso, que o “tratamento diferenciado” referente à defesa do Meio Ambiente pode ser concedido em favor de qualquer pessoa, não somente às pequenas empresas.

---

<sup>442</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: LTr, 2001. ISBN 8536100605, p. 795.

<sup>443</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 678-679.

### Seção 3. Redução das desigualdades regionais e sociais.

A Constituição Brasileira, ainda, determina que a Ordem Econômica observe a “... *redução das desigualdades regionais e sociais...*” <sup>444</sup>. BARROSO<sup>445</sup> considera que se trata de norma constitucional programática e, por esta razão, não gera direitos subjetivos “positivos”, mas somente o direito de exigir que o Estado se abstenha de agir em sua contrariedade.

Impõe deveres, sobretudo, ao Estado e, também, aos agentes econômicos privados, de orientarem suas ações econômicas na direção da igualdade regional e social. Mas TAVARES<sup>446</sup> sustenta que, em relação aos agentes privados, a imposição do princípio não pode ser direta, mas indireta (por exemplo, através da política fiscal), por força dos Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência<sup>447</sup>.

CANOTILHO<sup>448</sup>, com olhos à Constituição Portuguesa, refere-se ao “*princípio da correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento*” <sup>449</sup>, classificando-o como princípio constitucional impositivo. Prossegue, a respeito, ressaltando a importância da política fiscal em sua consecução:

*...A promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e a correcção das desigualdades de riqueza e de rendimento' (aI. b) é um dos vários afloramentos do princípio constitucional da igualdade material ou igualdade real (art. 9º/ d), ou igualdade no campo económico, social e cultural (v. nota II ao art. 13º), princípio que faz parte integrante do conceito de democracia económica, social e*

---

<sup>444</sup> BRASIL. Constituição Federal (1988). Artigo 170, inciso VII.

<sup>445</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2003, ISBN 8502042149, p. 255-256.

<sup>446</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 204.

<sup>447</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 207.

<sup>448</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993. DL 72675/93, p. 173.

<sup>449</sup> (*Incumbências prioritárias do Estado*) Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: ... b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal; (Constituição Portuguesa de 1976, art. 81º).

*cultural (art. 2º) e da noção de Estado social. Aqui, no campo da constituição económica, refere-se especificamente à igualdade na distribuição da riqueza e (não apenas) dos rendimentos. Esta incumbência económica do Estado, que deve ser realizada nomeadamente através da política fiscal, encontrando vários reflexos no campo da “constituição fiscal”(v. arts. 106º-1 e 107"-1 e 3), não exclui porém outros instrumentos, designadamente pela implementação dos direitos sociais...<sup>450</sup>.*

A “redução das desigualdades regionais e sociais”, na verdade (e como bem anota JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>451</sup>) é uma preocupação sistemática da Constituição. É objetivo fundamental de nossa República (artigo 3º, III), inspira a organização de um amplo sistema de Seguridade Social, impõe a uniformidade geográfica dos tributos da União (artigo 151, I), a isonomia tributária (artigo 150, II), permite a articulação geoeconômica e social da União (artigo 43), enfim, orienta o Estado brasileiro a este fim, em diversas frentes.

Como afirma BONAVIDES<sup>452</sup>:

*Sem a concretização dos direitos sociais não se poderá alcançar jamais "a Sociedade livre, justa e solidária", contemplada constitucionalmente como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º). O mesmo tem pertinência com respeito à redução das desigualdades sociais, que é, ao mesmo passo, um princípio da ordem econômica e um dos objetivos fundamentais de nosso ordenamento republicano, qual consta respectivamente do art. 170, VII, e do sobredito art. 3º.*

O princípio se manifesta, ainda, em outras passagens da Constituição, como observa NICZ<sup>453</sup>:

*...” promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade, e quaisquer outras formas de*

---

<sup>450</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, P. 968.

<sup>451</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. ISBN 9788574208169, p. 714.

<sup>452</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205583, p. 643.

<sup>453</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **Iniciativa privada versus iniciativa estatal na Constituição**. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 163 jul./set. 2004, p. 272.

*discriminação (art. 3º, IV)”. Além do mais, materializa o alcance da busca pela igualdade quando dispõe sobre regras específicas no dispositivo que trata dos direitos dos trabalhadores (art. 7º) e mais, quando trata da ordem econômica e da ordem social...*

Por outro lado, como anota DANTAS<sup>454</sup>, o princípio não contém apenas conotação econômica, mas global, ou seja, projeta-se sobre diversos aspectos, como qualidade e expectativa de vida, condições sanitárias, alimentares, médicas, sociais, políticas, dentre outras.

Relaciona-se também, segundo FONSECA<sup>455</sup>, com a defesa do Meio Ambiente, pois é entendido como pressuposto para o desenvolvimento econômico sustentável, como prevê o quinto princípio da Declaração do Rio.

A desigualdade, em verdade, é um problema universal. Não há país ou sistema político, econômico ou social que não a contenha. Mas no caso brasileiro, emerge como um dos grandes problemas nacionais, tanto no aspecto regional, quanto no social.

Segundo dados do PNUD<sup>456</sup>, há grandes diferenças sócio-econômicas entre as regiões brasileiras. Como exemplo (segundo dados de 2005) enquanto o Distrito Federal apresentou IDH comparável à Hungria (elevado, segundo os padrões mundiais), Alagoas possuiu desenvolvimento humano semelhante ao Gabão (médio-baixo). As regiões Sul, Sudeste e o sul da região Centro-Oeste (Goiás, Distrito Federal e Mato Grosso do Sul), possuíam IDH entre 0,8 e 0,9 (considerado elevado), enquanto no resto do Brasil (exceto Maranhão e Alagoas) o padrão ficou no “médio-alto” (entre 0,7 e 0,799). Maranhão e Alagoas tiveram os menores indicadores (entre 0,6 e 0,699, médio-baixo).

---

<sup>454</sup> DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999 ISBN 857394238X, p. 78.

<sup>455</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 68.

<sup>456</sup> O Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (ou PNUD) é um dos órgãos da Organização das Nações Unidas (ONU), cuja função (dentre outras) é promover o desenvolvimento e eliminar a pobreza no mundo. Entre outras atividades, o PNUD produz estudos e emite relatórios sobre o desenvolvimento humano sustentável e as condições de vida das populações, possuindo representação em 166 países. Uma de suas realizações mais conhecidas é a mensuração e divulgação periódica do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), padrão mundialmente aceito como indicador de desenvolvimento de regiões e de países.

Um dos fatores que contribui para estas grandes diferenças é a dimensão continental do território nacional, como observa DANTAS<sup>457</sup>. Outro fator é de origem histórica, sobretudo ligada à forma como o país foi povoado (a partir da costa Atlântica para o interior) e o perfil colonial imposto à nossa economia. Por isso, convivem no Brasil regiões intensamente povoadas (como São Paulo, Rio de Janeiro e as Capitais dos principais Estados) com regiões quase desertas (como o Norte), ao mesmo tempo em que o desenvolvimento industrial e financeiro é regionalmente desigual (concentrado, sobretudo, na região Sudeste).

A desigualdade regional e social como anota TAVARES, conduz a movimentos migratórios que agravam ainda mais as diferenças, ao mesmo tempo em que a superpopulação próxima aos pólos de desenvolvimento agrava os indicadores sociais também destas regiões<sup>458</sup>.

A igualdade, no Estado Providência (como lembra NICZ<sup>459</sup>) não pode ser interpretada de forma absoluta e literal:

*...O Estado, quando se apresenta sob a forma de Estado Providência em que enfrenta as desigualdades sociais decorrentes dos aspectos econômicos, afasta a adoção da igualdade aritmética substituindo-a pelo critério proporcional, uma vez que este é agente mais dinâmico para alcançar a igualdade da sociedade. Assim, a efetivação da proporcionalidade que tem por complemento a desigualdade vem alcançar o igualitarismo desejado pela sociedade, fim insito do Estado Providência...*

Por isso, a igualdade entre as regiões e classes sociais, por vezes, exige políticas de estímulo regionais ou setoriais, as quais adotam discriminações, mas desta vez no sentido de compensar e igualar as desigualdades entre as regiões e as classes sociais.

---

<sup>457</sup> DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999 ISBN 857394238X, p. 78.

<sup>458</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 206.

<sup>459</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **Iniciativa privada versus iniciativa estatal na Constituição**. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 163 jul./set. 2004, p. 266.



Ou, no dizer de RUI BARBOSA “... a regra de igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam...”<sup>460</sup>.

O Princípio da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais impõe ao Estado, quanto à Ordem Econômica, não só a função de fiscalizar, planejar e intervir, mas também a de estimular as regiões e classes sociais menos favorecidas, no sentido de propiciar esta redução. BASTOS<sup>461</sup> lembra como exemplo, os estímulos fiscais concedidos às regiões (como a Norte e Nordeste, sabidamente desfavorecidas em relação às demais Regiões).

Outro exemplo, lembrado por autores como MOSCHETTI<sup>462</sup> e TAVARES<sup>463</sup>, é a política fiscal adotada pela Itália, favorecendo o desenvolvimento da região denominada “*Mezzogiorno*”, com objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais. PUGA descreve este processo:

*Dois aspectos caracterizam o desenvolvimento econômico italiano no período pós-guerra. O primeiro é a ocorrência de uma elevada taxa de crescimento do PIB. O segundo é o aumento das desigualdades regionais, criando um dualismo entre o norte e o sul da Itália. O norte é a parte industrializada, com grandes empresas, enquanto a produção no sul é realizada principalmente por pequenas empresas, que absorveram o excesso de mão-de-obra dos setores mais avançados da economia. Desde os anos 50, a política do governo italiano de apoio às empresas voltou-se principalmente para o sul do país, incluindo Sardenha, Sicília e outras ilhas, (“Mezzogiorno”), procurando atrair novos investimentos para essa área. Até 1993, diversos incentivos foram concedidos a essa região, destacando-se a isenção por 10 anos do pagamento de impostos*

---

<sup>460</sup> BARBOSA, Rui, apud NICZ, Alvacir Alfredo. **Iniciativa privada versus iniciativa estatal na Constituição**. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 163 jul./set. 2004, p. 272.

<sup>461</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 356-357.

<sup>462</sup> MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEG0, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0.

<sup>463</sup> “Portanto, a redução das desigualdades sociais é princípio que se relaciona com certas normas tributárias, como o imposto sobre as grandes fortunas, bem como com certas normas contemplativas de direitos sociais, como o salário mínimo, o direito à educação, à saúde, à alimentação, à moradia e outros, que exigem uma constante preocupação e atenção do Poder Público no sentido de promover-lhes a progressiva implementação.”. (TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 207).

*de renda das indústrias e de tributos locais, tratamento favorecido no pagamento do imposto sobre o valor adicionado, apoio financeiro, dispensa do pagamento da parcela dos trabalhadores no imposto sobre a previdência social e redução de determinadas tarifas. A partir de 1994, as áreas menos desenvolvidas do país passaram a ser beneficiadas por programas de incentivo da Comunidade Européia (CE). Também em 1994, foi fundada, pelo Ministério da Fazenda da Itália, a IG (Società per L'Imprenditorialità Giovanile) para substituir o antigo programa estatal de apoio ao jovem empresário (Comitê para o Desenvolvimento do Empreendimento entre as Pessoas Jovens), criado em 1986. Já no norte da Itália, o crescimento das MPMEs foi impulsionado pelo processo de desverticalização da produção das grandes empresas, iniciado entre os anos 60 e 70, em função dos aumentos nos encargos trabalhistas<sup>464</sup>.*

Neste ponto, resta evidente a semelhança e relação com o Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas.

Em primeiro lugar, como já demonstramos<sup>465</sup>, a pequena empresa representa importante agente a serviço da redução das desigualdades, na medida em que atenuam o desemprego, amortizam os efeitos nocivos das crises econômicas, oferecem boa parte das oportunidades de emprego e permitem o acesso de minorias tradicionalmente discriminadas pelo “Mercado de Trabalho”. Por isso, como opina SACHS, o caminho mais curto para superar as desigualdades reside em “*políticas públicas eficazes de apoio aos empreendimentos de pequeno porte*”<sup>466</sup>.

Vai neste sentido o entendimento, defendido por CARRAZA, quanto a possibilidade de reconhecer o SEBRAE como entidade de assistência social, na medida em que sua atividade em favor das pequenas empresas “... *materializa importante*

---

<sup>464</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 30.

<sup>465</sup> Parte I, Capítulo I, Seções 2 e 3 deste trabalho.

<sup>466</sup> “... Maioria operosa: O professor Ignacy J. Sachs, catedrático da Escola de Altos Estudos Sociais de Paris, França, e consultor do Sebrae Nacional, lembra que, de acordo com o IBGE, dois terços do emprego urbano no Brasil são gerados por micro e pequenas empresas, pela economia informal e por atividades domésticas: “Os pequenos produtores são a maioria operosa da nação”. Num estudo que está preparando para o Sebrae, Sachs defende o ponto de vista de que políticas públicas eficazes de apoio aos empreendimentos de pequeno porte, nos mais diversos campos, constituem um dos caminhos mais curtos para a superação das desigualdades sociais e a distribuição de renda no Brasil...” (TENNITZ, André. **Lei geral da micro e pequena empresa: vai valer a pena ser formal**, In Rumos : economia & desenvolvimento para os novos tempos, v.31, n.233, São Paulo, maio/jun., 2007).

*instrumento de auxílio à consecução do ideário consagrado no art. 203, III, da CF...”*

<sup>467</sup>, muito embora (como veremos) o entendimento do Supremo Tribunal Federal foi em outro sentido.

O IBGE<sup>468</sup> ressalta outro aspecto da relevância das pequenas empresas para a promoção do desenvolvimento regional e social:

*O pequeno comércio ainda tem uma presença marcante nas cidades do interior e nas localidades de baixa renda e, além de representarem uma opção rápida e barata para o atendimento das necessidades básicas dos consumidores, é comum nessas localidades o uso de métodos tradicionais facilitadores de venda como a “compra a fiado” e as cadernetas de compra.*

Não obstante, segundo estudos do próprio IBGE<sup>469</sup>, as pequenas empresas são mais numerosas nas regiões mais desenvolvidas (especialmente na Região Sudeste) em face da abundância, nestes locais, de condições econômicas mais favoráveis para sua instalação e desenvolvimento. Nas regiões menos favorecidas (sobretudo nas Regiões Norte e Nordeste) há menor concentração e, inclusive, maior incidência de economia informal, o que demonstra a importância (e urgência) de políticas públicas de estímulo setorial e regional.

Estes estudos apontam relação entre a concentração de grandes empresas e o maior número de pequenas empresas. A presença de grandes empresas numa região pode favorecer fluxo de capitais e ampliação do mercado consumidor para as pequenas empresas, havendo uma relação de interdependência.

É claro, contudo, que o avanço da tecnologia, dos transportes e das comunicações, num cenário tendente à flexibilização de barreiras, trouxe, para alguns segmentos, a relativização da importância do elemento geográfico para o desenvolvimento. Um bom exemplo são as empresas de informática, em especial as que desenvolvem programas de computadores. Empresas, hoje de grande porte e com

---

<sup>467</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 817-818.

<sup>468</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro, 2003. ISBN 8524036680, p. 26.

<sup>469</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro, 2003. ISBN 8524036680, p. 40.

influência global, nasceram a partir do esforço de indivíduos como Bill Gates (Microsoft), Steve Jobs (Apple) e Jeff Bezos (Amazon)<sup>470</sup>. Estas empresas nasceram e cresceram no ambiente virtual da rede mundial de computadores e, para elas, o fator geográfico não foi decisivo, em face de peculiaridades de seu segmento de atuação. Servem, aliás, de inspiração para iniciativas no Brasil, específicas para pequenas empresas de base tecnológica, patrocinadas pelo BNDES<sup>471</sup> e pelo MCT<sup>472</sup>, como explicam BOTELHO, MENDONÇA e NARETTO<sup>473</sup>.

Mas estes exemplos são peculiares. Para grande parte dos segmentos econômicos, o fator geográfico e as desigualdades imanentes permanecem como obstáculos a serem vencidos.

Parece lícito afirmar que as iniciativas públicas em prol do Princípio do Tratamento Favorecido terão maior eficácia nas regiões menos favorecidas, na medida em que estiverem coordenadas com a ação geoeconômica e social, a que se refere o artigo 43 de nossa Constituição.

---

<sup>470</sup> FUCS, José. **“Demorou! Depois de três anos de espera, o Congresso aprova uma lei que estimula o empreendedorismo e inibe a informalidade”**. Revista Época, n.445, p.30-32, 27 nov., 2006.

<sup>471</sup> O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES, ex-autarquia federal criada pela Lei nº 1.628, de 20 de junho de 1952, foi enquadrado como uma empresa pública federal, com personalidade jurídica de direito privado e patrimônio próprio, pela Lei nº 5.662, de 21 de junho de 1971. O BNDES é um órgão vinculado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e tem como objetivo apoiar empreendimentos que contribuam para o desenvolvimento do país. Desta ação resultam a melhoria da competitividade da economia brasileira e a elevação da qualidade de vida da sua população. (Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/empresa/default.asp>, acesso em 05/11/2008).

<sup>472</sup> Responsável pela formulação e implementação da Política Nacional de Ciência e Tecnologia, o Ministério da Ciência e Tecnologia tem suas ações pautadas nas disposições do Capítulo IV da Constituição Federal de 1988 e foi criado em 15 de março de 1985, pelo Decreto nº 91.146, como órgão central do sistema federal de Ciência e Tecnologia. O surgimento do novo ministério, além de expressar a importância política desse segmento, atendeu a um antigo anseio da comunidade científica e tecnológica nacional. Sua área de competência abriga: o patrimônio científico e tecnológico e seu desenvolvimento; a política de cooperação e intercâmbio concernente a esse patrimônio; a definição da Política Nacional de Ciência e Tecnologia; a coordenação de políticas setoriais; a política nacional de pesquisa, desenvolvimento, produção e aplicação de novos materiais e serviços de alta tecnologia. (BRASIL. Ministério da Ciência e Tecnologia. Disponível em <http://www.mct.gov.br/index.php/content/view/105.html>, acesso em 5/11/2008).

<sup>473</sup> BOTELHO, Marisa dos Reis. MENDONÇA, Maurício. NARETTO, Nilton. **A trajetória das políticas públicas para pequenas e médias empresas no Brasil: do apoio individual ao apoio a empresas articuladas em arranjos produtivos locais**. Planejamento e políticas públicas, n.27, p.63-117, jun./dez., 2004, p. 110.

#### Seção 4. Busca do pleno emprego

O Princípio da Busca do Pleno Emprego é o penúltimo dos princípios elencados pelo artigo 170 da nossa Constituição. CANOTILHO<sup>474</sup>, a ele se refere com o nome “*política de emprego e formação profissional*”, lembrando sua importância primordial para a Ordem Econômica, e sua presença nos artigos 70º e 125º do TCE<sup>475</sup>.

DANTAS<sup>476</sup> observa que se trata de norma constitucional programática, vinculada aos artigos 6º, 7º e ao caput do artigo 170 da Carta Magna. Segundo FONSECA<sup>477</sup>, já era previsto na Constituição de 1967 em seu artigo 160 e busca prestigiar a eficiência econômica. NICZ<sup>478</sup> comenta a respeito:

*...A Emenda n. 1, de 1969, veio a alterar também o dispositivo da ordem econômica, tanto que assim dispõe o art. 160:... “VI - expansão das oportunidades de emprego produtivo”. Para Brandão Cavalcanti “a primeira afirmação - a do art. 160 - é de que a ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano, para o desenvolvimento...*

Nossa Ordem Econômica encontra seus alicerces no sistema liberal-capitalista, segundo o qual é lícita a apropriação privada das riquezas, sobretudo dos bens de produção. Isso significa que a atividade econômica é, preferencialmente, controlada e administrada pelos particulares. Mas, em verdade, nem todos os membros da sociedade conseguem se apropriar dos bens de produção, o que divide as sociedades capitalistas (sob este aspecto) entre “capitalistas” e “não-capitalistas”.

---

<sup>474</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, P. 972.

<sup>475</sup> O “TCE” é a sigla que costuma designar o Tratado de Maastricht, também conhecido como Tratado da União Europeia (TUE), assinado em 7 de Fevereiro de 1992 na cidade de Maastricht, Holanda. É conhecido como “TCE” (Tratado da Comunidade Européia) em virtude da disposição de seu artigo 1º: “... Pelo presente Tratado, as ALTAS PARTES CONTRATANTES instituem entre si uma COMUNIDADE EUROPÉIA...”.

<sup>476</sup> DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999 ISBN 857394238X, p. 79.

<sup>477</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 69.

<sup>478</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **A Liberdade de Iniciativa na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. ISBN 8520301584, pp. 92-93.

Segundo os economistas liberais clássicos, o equilíbrio nas relações econômicas e sociais seria alcançado pela existência de interesses peculiares entre estas duas classes, que acabam por se complementar: de um lado, os “capitalistas” não poderiam dar destino útil a seus bens de produção sem empregar mão de obra humana; de outro, os “não-capitalistas” precisam de recursos para satisfazer suas necessidades e, não tendo o capital para isso, podem oferecer esta mão de obra. Destes interesses complementares, nasceria o “mercado de trabalho”, onde os “capitalistas” adquirem, mediante pagamento, a força de trabalho dos “não-capitalistas”. Não haveria espaço para “desemprego”, como lembra TAVARES<sup>479</sup>, pois a multiplicidade de empresas tenderia a absorver e valorizar a mão de obra.

Embora pareça lícito afirmar que, de fato, nas sociedades capitalistas, forma-se um “mercado de trabalho”, e que seu equilíbrio é uma condição para a estabilidade destas sociedades, os fatos históricos demonstram que este equilíbrio não se estabelece naturalmente. Ademais, como observa SILVA NETO<sup>480</sup>:

*...Invariavelmente, quando imaginamos a expressão "pleno emprego", temos o hábito de concluir que configura a situação de sistema econômico em que todas as pessoas estão "empregadas". O raciocínio é duplamente equivocado. Com efeito, de início, cabe registrar que a própria ciência econômica acentua que uma economia conviverá com situação de pleno emprego quando não mais de 3% da população economicamente ativa estiver fora do mercado formal de trabalho, lançando por terra a idéia de que "pleno emprego" denota circunstância de empregabilidade total da força de trabalho...*

Cabe ao Estado planejar e administrar este equilíbrio, através de políticas públicas. BARCELOS<sup>481</sup> comenta sobre o Princípio:

*A norma constitucional que determina à ordem econômica a busca do pleno emprego é um exemplo desse segundo critério. Não há propriamente indeterminação no que toca aos efeitos*

---

<sup>479</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 209.

<sup>480</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Ltr, 2001. ISBN 8536100605, pp. 795-796.

<sup>481</sup> BARCELOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, ISBN 8571474710, p. 48-49.

*pretendidos pela norma: seu propósito, claramente, é que todos tenham um emprego. É essa alteração que ela deseja produzir no mundo dos fatos. Esse resultado, entretanto, pode, em tese, ser alcançado de várias maneiras. Uns dirão que a melhor forma de atingi-lo é a abertura de frentes de trabalho pelo Estado; outros, que é o incentivo a pequenas e médias empresas; outros, que é o aparelhamento da infra-estrutura, que atrairá as empresas que, por sua vez, gerarão empregos. Outros, ainda, dirão que o Estado deve investir em turismo etc. O fato é que, ainda que o fim seja bastante preciso, há meios variados para alcançá-lo. O mesmo raciocínio se pode aplicar, e.g., em relação às normas que propugnam a redução da desigualdade regional, a erradicação da pobreza, o incentivo estatal à pesquisa e tecnologia etc. A norma não escolhe o meio.*

EROS GRAU<sup>482</sup> lembra que o “pleno emprego” não interessa apenas à economia, mas, sobretudo ao indivíduo, funcionando como instrumento de sua afirmação. Mas, como adverte HANNAH ARENDT<sup>483</sup>, a estabilidade deste mercado (e, com ele, as liberdades individuais) é muito instável, o que exige permanente atenção do Estado.

O “pleno emprego”, por outro lado, abrange não apenas o emprego, mas a valorização do trabalho humano. Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>484</sup>, a “busca do pleno emprego” determina que o Estado busque o desenvolvimento econômico, em prol da valorização do trabalho humano. Por isso, segundo EROS GRAU, seria “... *inconstitucional a implementação de políticas públicas recessivas...*”<sup>485</sup>, em face do caráter conformador do princípio.

O “pleno emprego” também apresenta vínculo com a função social da propriedade, como explica GRAU<sup>486</sup>:

---

<sup>482</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 252.

<sup>483</sup> ARENDT, Hannah. **A Condição Humana**. (Trad.: Roberto Raposo). 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005, ISBN 8521802552, p. 78.

<sup>484</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. ISBN 9788574208169, p. 714.

<sup>485</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 254.

<sup>486</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, ISBN 8574204846, p. 254.

*...A propriedade dotada de função social obriga o proprietário ou o titular do poder de controle sobre ela ao exercício desse direito-função (poder-dever), até para que se esteja a realizar o pleno emprego.*

As pequenas empresas estão no centro deste cenário<sup>487</sup>. No Brasil, segundo dados do SEBRAE<sup>488</sup>, as microempresas e empresas de pequeno porte geraram 11 milhões de postos de trabalho em 1996 (num total de 21 milhões neste ano). Já em 2002, a participação delas na geração de emprego cresceu para 15,8 milhões (num total de 27,6 milhões de postos de trabalho). Considerando que estes dados observam apenas a “economia formal”, estima-se que a participação do segmento na geração de empregos é ainda maior.

Nos Estados Unidos (entre 1990 e 1995), segundo PUGA<sup>489</sup>, 53,3% dos postos de trabalho foram oferecidos por pequenas empresas. Na Europa (entre 1988 e 1995) as empresas com até cem empregados foram responsáveis por mais de 80% dos novos postos criados. No México, segundo HASENCLEVER<sup>490</sup>, até o ano 2000 havia 2,9 milhões de empresas, das quais 99% eram pequenas ou médias, as quais geraram 64% do total de postos de trabalho.

Além disso, a capacidade de geração de empregos, pelas pequenas empresas, vem aumentando, não apenas por suas características peculiares, mas em função de mudanças no perfil da economia global, como explica PUGA:

*A nova economia global tem se caracterizado por: diminuição das barreiras ao comércio e formação de blocos regionais; maior intensidade no uso da informação e do conhecimento; deslocamento em direção às atividades orientadas para o setor de serviços; e downsizing das grandes organizações, assim como fusões e alianças entre as empresas ante essa reestruturação. Esses fatores reduziram as oportunidades de*

---

<sup>487</sup> Na Parte I, Capítulo 1, Seções 2 e 3 deste trabalho discorreu-se sobre a importância das pequenas empresas na geração de postos de trabalho.

<sup>488</sup> FUCS, José. **"Demorou! Depois de três anos de espera, o Congresso aprova uma lei que estimula o empreendedorismo e inibe a informalidade"**. Revista Época, n.445, p.30-32, 27 nov., 2006.

<sup>489</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 10-11.

<sup>490</sup> HASENCLEVER, Lia. **Políticas de apoio às Pequenas e Médias Empresas na América Latina: Proposta Metodológica**. (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe CEPAL). Rio de Janeiro, CEPAL, 2003.



*emprego, motivando, cada vez mais, que as pessoas que estão fora do mercado de trabalho criem seu próprio negócio (Lalkaka 1997). Cabe observar que o processo de terceirização de atividades nas grandes empresas, nos últimos anos, também estimulou o crescimento das Micro, Pequenas e Médias Empresas (MPMEs). Entre os fatores que levaram a essa desverticalização da produção, destacam-se o aumento no grau de complexidade dos produtos, a maior eficiência em determinadas etapas do processo de produção e as deseconomias de escala*<sup>491</sup>.

Ao mesmo tempo, não obstante, há uma tendência ao crescimento do desemprego em diversas partes do Mundo. MULHERN<sup>492</sup> descreve o agravamento do problema na Europa, e a importância estratégica em investir nas pequenas empresas, como modo de enfrentá-lo. Cita o exemplo da Grã-Bretanha, onde o crescimento de oferta de empregos tem sido diretamente proporcional à oferta de incentivos públicos às pequenas empresas<sup>493</sup>. SOLOMON<sup>494</sup> lembra, a propósito, que o governo Thatcher<sup>495</sup>

---

<sup>491</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 7.

<sup>492</sup> Las pequeñas empresas son consideradas imprescindibles para el desarrollo competitivo de la economía y para la creación de nuevas plazas de trabajo. Europa enfrenta muchos retos, entre ellos la competencia global, especialmente de las economías emergentes del Pacífico y de los Estados Unidos. El sector de las pequeñas empresas es considerado esencial en la lucha competitiva. Otro reto muy importante es la tendencia al desempleo a largo plazo que existe en Europa. La UE tiene mercados laborales relativamente rígidos, especialmente cuando comparamos con mercados como los Estados Unidos. Esta rigidez se nota en la escasa migración de la fuerza laboral dentro de la UE, en lo inflexible (en dirección descendente) de los sueldos y en alto nivel de protección de la fuerza laboral. El desempleo en la UE (alrededor del 10%) es mucho más alto que en el Japón o en los Estados Unidos. En el futuro la UE espera un nivel de inmigración alarmante, lo cual empeorará el nivel de desempleo. Las medianas y grandes empresas, tanto en el sector público como en el privado, han paralizado la contratación de nuevos empleados y no se espera un cambio de esta política en el futuro inmediato. Lo más urgente es reducir costos y asegurar una alta productividad. Se crea, entonces, una dependencia en los sectores micro y pequeño para la creación de nuevos empleos. Por esta razón la UE enfatiza la importancia de una política coherente y efectiva para el sector PYMI. (MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes).

<sup>493</sup> MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes, p. 71.

<sup>494</sup> SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, p. 324.

<sup>495</sup> Margaret Thatcher foi Primeira-Ministra inglesa, e ficou conhecida como “A Dama de Ferro”, sobretudo por força de sua política econômica, considerada como ultra-liberal, como explica esta entrevista de Veja: “... ‘ Margaret Thatcher é o melhor homem da Inglaterra. ’ A frase é do ex-presidente americano Ronald Reagan, com quem “Maggie” formou uma dupla afinada. Quando ela assumiu o cargo, em 1979, a Inglaterra era a menos viável das nações industrializadas. Em onze anos e meio no poder, Thatcher privatizou furiosamente, peitou sindicalistas, encolheu o governo e recuperou a prosperidade dos ingleses. A receita de Maggie atraiu ira e admiração em doses descomuns. “Se quiser que um político diga algo, chame um homem. ‘ Se quiser que faça, chame uma mulher ’, afirmava. Quando VEJA falou com ela em 1994, em Londres, o liberalismo à moda de Thatcher começava a ser

valeu-se, com sucesso, da política de incentivos, conseguindo ampliar em 20% a oferta de emprego, no período de 1983 a 1985. Quanto ao Brasil, RODRIGUES e VIOL<sup>496</sup> citam o SIMPLES Federal<sup>497</sup>, ao qual atribuem o mérito de favorecer o surgimento de 500 mil novos postos de trabalho em 1997.

É que a questão do desemprego já não é mais, há muito tempo, um assunto estritamente econômico. Por isso, “... *uma política estatal de segurança no emprego faz parte do patrimônio de quase todos os partidos, em todos os estados industriais capitalistas desenvolvidos, pelo menos ao nível dos princípios...*” (OFFE<sup>498</sup>). Por isso, prossegue OFFE, o “pleno emprego”, em nossa época, é um objetivo a cargo do Estado, e plenamente legítimo e realizável, de forma que as propostas políticas são, a todo instante, comparadas entre si quanto a sua eficiência em alcançá-lo.

Por este motivo, as políticas públicas (voltadas às pequenas empresas) costumam a almejar o estímulo à geração de empregos. É o caso da Espanha, segundo HUETE e VARELA<sup>499</sup>, e também o caso de Portugal, segundo CANOTILHO<sup>500</sup>.

São particularmente importantes, neste cenário, as pequenas empresas familiares, segundo estudos do IBGE<sup>501</sup>. Estas empresas, por funcionarem na própria residência do empresário, não apenas garantem sua subsistência, como oferecem oportunidades aos demais membros da família e, com isso, aliviam os efeitos nocivos do desemprego.

---

*copiado em diversas partes do mundo...” (“Os campeões do liberalismo”. Revista Veja, Edição de Aniversário. 35 anos. 24/09/2003, São Paulo: Abril, 2003).*

<sup>496</sup> RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000, p. 53.

<sup>497</sup> BRASIL. Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Atualmente, substituído pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

<sup>498</sup> OFFE, Claus. **Problemas Estruturais do Estado Capitalista**. Tradução: Bárbara Freitag. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984. p. 167-168.

<sup>499</sup> HUETE, Joaquín Pérez. VARELA, Raúl Félix Junquera. **Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Medianas Empresas en América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001. ISSN 15780244, p. 16.

<sup>500</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, P. 1013-1014.

<sup>501</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro, 2003. ISBN 8524036680, p. 32.

Outro fator a se considerar é o fenômeno da “economia submersa” ( “informal”, ou “criptoeconomia”), sobre a qual já discorreremos antes.

A informalidade, em primeiro lugar, não é um problema apenas no Brasil. Segundo HUETE e VARELA<sup>502</sup>, em pesquisa realizada em 76 países (desenvolvidos e em desenvolvimento), todos eles apresentam setores de suas economias na informalidade. Entre os trinta países integrantes da OCDE<sup>503</sup>, em média, 15% do PIB encontra-se na informalidade. Nos países em desenvolvimento, este percentual sobe para 33% em média.

A “economia submersa” (ou “informal”) é um obstáculo à intervenção do Estado na economia, em prol do equilíbrio do mercado de trabalho. Os trabalhadores “informais” ficam à margem, por exemplo, do sistema previdenciário e da proteção conferida pela legislação trabalhista. Por outro lado, privado de receitas públicas, o Estado terá menores possibilidades de satisfazer as necessidades públicas, o que agrava o quadro sócio-econômico.

Por isso, as políticas públicas destinadas a estimular os pequenos negócios, também costumam favorecer sua “formalização”. Uma das formas é a desoneração tributária. Mas HUETE e VARELA<sup>504</sup> alertam para riscos neste caminho:

*Hemos visto sistemas como el brasileño que apuesta en el corto plazo por una caída de la recaudación de los incluidos en el SIMPLES, a cambio de conseguir otros objetivos como la creación de empleo o la inclusión de economía informal. Es adecuada la estrategia de poner rendimientos o alícuotas bajas*

---

<sup>502</sup> HUETE, Joaquín Pérez. VARELA, Raúl Félix Junquera. **Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Medianas Empresas en América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001. ISSN 15780244, p. 54.

<sup>503</sup> OCDE (ou OECD, em inglês), é a sigla que designa a “Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico”. Trata-se de um organismo internacional, com sede na França (Paris), que se dedica a promover a liberdade de iniciativa e a democracia representativa. É composto de trinta países membros, a saber: Alemanha (1961) Austrália (1971) Áustria (1961) Bélgica (1961) Canadá (1961) Coreia do Sul (1996) Dinamarca (1961) Eslováquia (2000) Espanha (1961) Estados Unidos (1961) Finlândia (1969) França (1961) Grécia (1961) Hungria (1996) Irlanda (1961) Islândia (1961) Itália (1962) Japão (1964) Luxemburgo (1961) México (1994) Noruega (1961) Nova Zelândia (1973) Países Baixos (1961) Polônia (1996) Portugal (1961) Reino Unido (1961) República Checa (1995) Suécia (1961) Suíça (1961) Turquia (1961). Possui ainda um país como observador: República da China (2004).

<sup>504</sup> HUETE, Joaquín Pérez. VARELA, Raúl Félix Junquera. **Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Medianas Empresas en América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001. ISSN 15780244, p. 47.

*para incentivar la entrada, buscando un aumento de la recaudación gradual en el medio plazo, pero hay que evitar que contribuyentes que están en régimen general o común busquen la vía del régimen simplificado para disminuir su tributación. No existen estudios (hemos aludido a algunas cifras que se dan para determinados países), pero el caso de Perú es ilustrativo de cómo a veces el riesgo con el que nos encontramos es el de no conseguir el objetivo de incluir nuevos contribuyentes en el sistema, sino de solamente desplazar contribuyentes de unos regímenes a otros en búsqueda de una mejor tributación, con las lógicas distorsiones que se producen. Asimismo las estadísticas y estudios que hemos puesto sobre la mesa parecen indicar que el objetivo de incorporar economía informal no siempre se consigue de manera plena.*

Ganha destaque, neste cenário, a política de “incentivos fiscais”. Como explica PRZEWORSKY<sup>505</sup>, “*qualquer imposto afeta a base de taxação*”, ou seja, os tributos inibem o emprego, pois oneram sua oferta e, ao mesmo tempo, porque aumentam o custo do capital. Por outro lado, os subsídios perturbam a livre concorrência, prejudicando o “auto-ajuste” e criando anomalias no mercado. Por isso, a solução ideal (ao ver deste autor) é a desoneração tributária utilizada com parcimônia.

O Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, aplicado às relações jurídico-tributárias, segue esta lógica, ao determinar a redução ou eliminação de obrigações (inclusive tributárias). Nesta linha, conforme estudos da Receita Federal<sup>506</sup>, o SIMPLES permite o estímulo ao emprego por desonerar as obrigações principais e acessórias e por desvincular as contribuições sociais da folha de salários. Mas reconhece que a tributação sobre a folha, mesmo com o SIMPLES, continua sendo um obstáculo à geração de empregos<sup>507</sup>.

---

<sup>505</sup> PRZEWORSKY, Adam. **Estado e Economia no Capitalismo**. Trad.: Angelina Cheibub Figueiredo, Pedro Paulo Zahluth. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1995, ISBN 8573160454, p. 29.

<sup>506</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Condicionantes e Perspectivas da Tributação no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2002, p. 19-20.

<sup>507</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Condicionantes e Perspectivas da Tributação no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2002, p. 34.

### **Capítulo 3. Relações com o princípio da Igualdade Tributária**

#### **Seção 1. A igualdade jurídica**

Os antigos gregos justificavam as diferenças entre os homens (e as classes sociais) como inerentes à natureza das coisas. A própria escravidão era vista como natural, por pensadores como Aristóteles e Heródoto, e perfeitamente justificável por razões econômicas, políticas e sociais.

Contrariando esta visão, LOCKE ponderou que todos os homens são iguais e livres, razão pela qual este pensador situa a questão da igualdade no direito natural. Suas idéias, assim como as de PUFENDORF (segundo NICZ<sup>508</sup>), tiveram influência decisiva sobre a primeira Declaração dos Direitos do Homem, ou Declaração de Virgínia. Posteriormente surgiu na França a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, documento que se tornou o ícone do triunfo das idéias iluministas (dentre elas, as de LOCKE) sobre a igualdade entre os homens. No mesmo sentido, caminhou ROUSSEAU<sup>509</sup>.

O conceito de igualdade, na Revolução Francesa, mostrava perfil individualista, adaptado ao pensamento da época. O Liberalismo, ao se contrapor à Monarquia absolutista e mercantilista, postulava a restrição ao poder do Estado e, por consequência, impôs a igualdade civil e a liberdade de iniciativa privada de forma radical e dogmática. Mas o efeito colateral deste individualismo exacerbado “... *levou a*

---

<sup>508</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **Iniciativa privada versus iniciativa estatal na Constituição**. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 163 jul./set. 2004, pp. 262-266.

<sup>509</sup> “... Resulta do exposto que a desigualdade, sendo quase nula no estado de natureza, tira a sua força e o seu crescimento do desenvolvimento das nossas faculdades e dos progressos do espírito humano, tornando-se enfim estável e legítima pelo estabelecimento da propriedade e das leis. Resulta ainda que a desigualdade moral, autorizada unicamente pelo direito positivo, é contrária ao direito natural todas as vezes que não concorre na mesma proporção com a desigualdade física. Essa distinção determina suficientemente o que se deve pensar, nesse sentido, da espécie de desigualdade que reina entre todos os povos policiados, pois é manifestamente contra a lei de natureza, de qualquer maneira que a definamos, que uma criança mande num velho, que um imbecil conduza um homem sábio, ou que um punhado de pessoas nade no supérfluo, enquanto à multidão esfomeada falta o necessário...” (ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso Sobre a Origem e os Fundamentos da Desigualdade Entre os Homens**. São Paulo: L&pm, 2008. ISBN 9788525417718, 172 páginas).

*uma sociedade em que os prêmios vão para os fortes e os fracos são deixados ao desamparo...*”<sup>510</sup>.

A sucessão dos fatos históricos demonstrou, não obstante, que a igualdade substancial, que postula igual tratamento entre todas as pessoas, ou de “... *uma igualdade real e efetiva perante os bens da vida...*” (BASTOS<sup>511</sup>) não é um objetivo fácil de alcançar (CARVALHO, neste sentido<sup>512</sup>). Na verdade, não se tem conhecimento de sistema político, econômico ou social que tenha obtido sua plenitude. BASTOS<sup>513</sup> explica alguns fatores que impedem a realização da igualdade substancial:

*...São muitos os fatores que obstaculizam a sua implementação: a natureza física do homem, ora débil, ora forte; a diversidade da estrutura psicológica humana, ora voltada para a dominação, ora para a submissão, sem falar nas próprias estruturas políticas e sociais, que na maior parte das vezes tendem a consolidar e até mesmo a exacerbar essas distinções, em vez de atenuá-las...*

Por isso, o perfil contemporâneo do Princípio da Igualdade configura o “... *direito de todo cidadão não ser desigualado pela lei senão em consonância com os critérios albergados ou ao menos não vedados pelo ordenamento constitucional...*”<sup>514</sup>. É, portanto, uma “... *igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais...*”<sup>515</sup>.

---

<sup>510</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **Iniciativa privada versus iniciativa estatal na Constituição**. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 163 jul./set. 2004, pp. 267.

<sup>511</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 159.

<sup>512</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502051105, p. 149.

<sup>513</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 159.

<sup>514</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 160.

<sup>515</sup> MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 13ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, ISBN 8522433526, p. 64.

Além disso, a concepção contemporânea de Igualdade, ao mesmo tempo em que reconhece as diferenças entre os Homens, postula a necessidade de oferecer-lhes oportunidades iguais, como observa NICZ<sup>516</sup>:

*...Fazendo-se um resgate, pode-se dizer que Aristóteles tinha razão ao afirmar que por natureza os homens são desiguais. São mesmo. Mas a sociedade e o Direito, como seu principal instrumento de sobrevivência, devem atuar no sentido de impedir que essas diferenças individuais se projetem para a vida coletiva. Afirmar que os homens são iguais por natureza é, na verdade, dizer que os homens devem ser considerados como iguais enquanto indivíduos para que seja possível a paz e a cooperação, basilares da vida social. As doutrinas socialistas, em seus variados matizes, apontam essa idéia, pois “ninguém acha que todos os homens possuem habilidades iguais; os socialistas acreditam é que todo ser humano merece um tratamento igual” (RADICE, 1967, p. 34)...*

Dessa forma, como afirma CARRAZA<sup>517</sup> (e também BASTOS), o Princípio da Igualdade possui conteúdo tendente ao negativo, ou seja, repele os privilégios e obriga a garantir a mesma dignidade social a todos. Este conteúdo deve sua existência à influência do Princípio Republicano. Portanto (segundo estes autores) possui caráter formal, e não substancial.

BONAVIDES<sup>518</sup>, ao contrário, descreve a concepção de igualdade do Liberalismo como “jurídica”, para significar uma igualdade meramente formal (ou uma “igualdade perante a Lei”). O constitucionalismo contemporâneo, a seu ver, migrou para uma concepção de “igualdade material”, ou seja, de uma “igualdade feita pela Lei”, ou “através da Lei”. Portanto:

*...O problema fundamental que envolve toda a interpretação do princípio geral da igualdade, conforme ele se apresenta hoje, consiste - ponderam alguns juristas sociólogos da Alemanha - em determinar se tal princípio representa ou não uma obrigação para o Estado de criar na sociedade a igualdade*

---

<sup>516</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **Iniciativa privada versus iniciativa estatal na Constituição**. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 163 jul./set. 2004, pp. 267.

<sup>517</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 60.

<sup>518</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205583, p. 377.

*fática. (...) O Estado social é enfim Estado produtor de igualdade fática. Trata-se de um conceito que deve iluminar sempre toda a hermenêutica constitucional, em se tratando de estabelecer equivalência de direitos. Obriga o Estado, se for o caso, a prestações positivas; a prover meios, se necessário, para concretizar comandos normativos de isonomia. Noutro lugar já escrevemos que a isonomia fática é o grau mais alto e talvez mais justo e refinado a que pode subir o princípio da igualdade numa estrutura normativa de direito positivo...<sup>519</sup>“.*

No Direito, segundo AVILA<sup>520</sup>, a igualdade pode funcionar como regra, como princípio ou como postulado. Funciona como regra, quando prevê ou proíbe tratamento discriminatório para relações ou casos específicos (p.ex. discriminação de salários, discriminação de regiões, discriminação de raças, etc.). Sua função de Princípio revela-se como norma abstrata e geral, de influência onipresente no ordenamento, indicando o sentido do “estado igualitário”, aplicável à todas as relações jurídicas. A função de “postulado” ocorre na medida em que a igualdade estabelece uma estrutura de aplicação do direito, conforme determinados elementos.

O Princípio da Igualdade, como prossegue NICZ<sup>521</sup>, constitui um princípio de justiça, e com influência tendente a onipresença nos textos constitucionais contemporâneos. Em termos gerais, este Princípio tende a priorizar a igualdade material à formal e, sobretudo, atribui maior ênfase à igualdade econômica, pois é precisamente a desigualdade econômica que conduz ao desequilíbrio social e político, e ao predomínio dos “*fortes sobre os fracos*”.

Nossa atual Constituição (1988) foi especialmente influenciada pelo Princípio da Igualdade. Como observa NICZ<sup>522</sup>, já no Preâmbulo é possível notar sua presença, e a influência que exerceu sobre o espírito da Assembléia Nacional Constituinte que deu origem à atual Carta Fundamental.

---

<sup>519</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205583, p. 379.

<sup>520</sup> AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574206202, p. 102-103.

<sup>521</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **Iniciativa privada versus iniciativa estatal na Constituição**. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 163 jul./set. 2004, pp. 272.

<sup>522</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **Iniciativa privada versus iniciativa estatal na Constituição**. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 163 jul./set. 2004, pp. 271-272.



BARROSO<sup>523</sup> classifica o Princípio da Igualdade (ou da Isonomia) como “princípio constitucional geral”, juntamente com o Princípio da Legalidade.

O Princípio da Igualdade encontra, na Constituição Federal brasileira de 1988 diversas manifestações. Dentre os objetivos fundamentais de nossa República, encontra-se o de reduzir as desigualdades sociais e regionais (CF/1988, art. 3º, III), bem como “... *promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade, e quaisquer outras formas de discriminação...*”<sup>524</sup>.

Outros exemplos de manifestação do Princípio da Igualdade podem ser encontrados nos Direitos Sociais (CF/1988, art. 7º) quando prevê “... *direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social...*”<sup>525</sup>. Também os Princípios da Ordem Econômica prestigiam o Princípio da Igualdade, na medida em que enfrentam desigualdades preexistentes e de cunho fático com a finalidade de eliminá-las (ou, pelo menos, atenuá-las).

Tema fundamental na interpretação do Princípio da Igualdade consiste em definir quando e como a Lei pode discriminar validamente. Como observa MACHADO<sup>526</sup>, a questão não é saber se a Lei discriminará, pois ela sempre discrimina. A questão consiste em como (e porque) esta discriminação precisa ocorrer. Neste sentido, vem concluindo o Tribunal Constitucional Espanhol<sup>527</sup>:

*O princípio da igualdade não veda qualquer desigualdade, mas somente aquela considerada discriminatória por carecer de justificação objetiva e razoável;*

---

<sup>523</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 110.

<sup>524</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 3º, inciso IV.

<sup>525</sup> Os grifos são nossos, e objetivam ressaltar que a “melhoria de sua condição social” procura compensar desigualdades preexistentes e de cunho pragmático, com o claro propósito equalizador entre as pessoas.

<sup>526</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205613, p. 51.

<sup>527</sup> FABO, Diego Marin-Barnuevo. **La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF** (Tradução Livre: Sergio Karkache). Madrid: Constitución y Leyes, 1996. ISBN 8478792767.

Neste sentido, há alguns métodos defendidos por autores pátrios, sendo que o mais lembrado é o do Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>528</sup>. Segundo sua visão, há quatro requisitos para verificar a observância do Princípio da Igualdade: a) A discriminação deve atingir a uma categoria de indivíduos, e não pode ser tão específica a ponto de discriminar apenas a um (ou alguns poucos); b) O fator de *discrímen* não pode ser alheio aos indivíduos comparados, ou seja, as pessoas devem ser efetivamente distintas entre si; c) A existência de uma correlação racional entre o critério de discriminação e a norma discriminatória; d) Que esta discriminação (e o vínculo por ela gerado) seja consoante com a Constituição.

Em visão próxima a esta, mais recente (ÁVILA<sup>529</sup>) o Princípio da Igualdade dependeria, em sua aplicação, da presença de três “elementos específicos”: a) Sujeitos; b) Critério de *Discrímen*; c) Finalidade.

Quanto aos sujeitos, porque a aplicação da igualdade pressupõe uma relação entre sujeitos (dois ou mais), ou seja, a igualdade sempre compara as situações e tratamentos devidos entre sujeitos.

Necessário ainda um “critério de discriminação” ou de comparação. A igualdade (ou desigualdade) precisa apoiar-se em certo aspecto, ou seja, delimitar o campo de pesquisa dos dados fáticos, pertinentes a cada um dos sujeitos para, em seguida, poder compará-los. Como lembra BASTOS<sup>530</sup>, o Princípio da Igualdade não assegura os mesmos direitos a todos os cidadãos, pois as próprias circunstâncias naturais (domicílio, aptidões pessoais, educação, condições familiares) predis põem a desigualdade entre as pessoas. Por isso, o Direito precisa considerar o fato de que o Mundo, por si mesmo, cria as desigualdades.

---

<sup>528</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Ed., 10ª. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001.

<sup>529</sup> AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574206202, p. 94.

<sup>530</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 160.

Estes critérios (adverte BARROSO<sup>531</sup>) devem ser analisados de acordo com a proporcionalidade (ou razoabilidade), afastando-se de posturas ou conclusões inflexíveis. Sobre o “princípio da razoabilidade”, prossegue BARROSO<sup>532</sup>:

*...O princípio da razoabilidade é um mecanismo de controle da discricionariedade legislativa e administrativa. Ele permite ao judiciário invalidar atos legislativos ou atos administrativos quando: (a) não haja relação de adequação entre o fim visado e o meio empregado; (b) a medida não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo para chegar ao mesmo resultado com menor ônus a um direito individual; (c) não haja proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida é de maior relevo do que aquilo que se ganha...*

Há critérios de *discrímen* desaprovados pela Constituição, como “... *origem, raça, sexo, cor, idade...*”<sup>533</sup>. Para estes, a atenção deve ser redobrada, pois sua relação com a finalidade é especialmente mais sensível. Nossa Constituição (1988) p.ex. não admite discriminação de gêneros para fins de fruição plena de direitos como a vida, a liberdade e a propriedade. Mas impõe (p. ex.) que idosos tenham preferências em situações concorrenciais, como filas de atendimento, tramitação de processos administrativos ou judiciais, instalações físicas privativas (ou preferenciais).

E, finalmente, os critérios de *discrímen* destinam-se a realizar certa “finalidade” (ou propósito). Por isso, “... *fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros, não...*”<sup>534</sup>. Conduzem, também, a “... *medidas diferentes de controle*”<sup>535</sup>.

---

<sup>531</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 241-242.

<sup>532</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 244.

<sup>533</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 241-242.

<sup>534</sup> AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574206202, p. 102-103.

<sup>535</sup> AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574206202, p. 102-103.

A adequação do critério com a finalidade evita discriminações arbitrárias e subjetivas. O critério deve ser relevante em face de um fim válido, sob a ótica constitucional. Há que se evitar, então, critérios “externos e alheios”, como nos exemplos citados por BARROSO:

*...Não se pode estabelecer que os servidores que têm olhos claros terão prioridade no escalonamento de férias (irrelevância) ou que se dará preferência às mulheres se a seleção feminina de voleibol for campeã (fator externo e alheio)...*

Prossegue BARROSO afirmando que o tratamento desigual deve ser: a) racional; b) necessário; c) proporcional (em sentido estrito).

Racional, pois a pertinência do critério com a finalidade deve atender a fatores demonstráveis objetivamente. Como diz BASTOS<sup>536</sup>, a concepção contemporânea de igualdade procura “... vedar que a lei enlace uma consequência a um fato que não justifica tal ligação...”.

O tratamento diferenciado deve se limitar ao imprescindível para o fim colimado, como exigir destreza física ou intelectual necessárias para o desempenho de atividade (p.ex. aptidão física para estivadores, aptidão em idioma estrangeiro para funcionário de hotéis internacionais, desenvoltura em natação para marinheiros). Neste sentido, a correta aplicação veda o excesso de diferenciação.

Proporcional, em sentido estrito, pois “... É imperativo que o valor promovido com a desequiparação seja mais relevante do que o que está sendo sacrificado...”<sup>537</sup>. Importante, neste ponto, acrescentar que a valoração deve ser ampla, e não estritamente econômica, ou seja, a análise não deve se adstringir à relação “custo-benefício” apenas pelo critério financeiro. Sobre a proporcionalidade, prossegue BASTOS<sup>538</sup>:

---

<sup>536</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 161.

<sup>537</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 243.

<sup>538</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 161.

*...Mas o princípio da igualdade vai mais longe. Ele não se limita a proibir desequiparações em função de uns poucos critérios. O vício da inconstitucionalidade pode incidir em qualquer norma desde que não dê um tratamento razoável, equitativo, aos sujeitos envolvidos. Não se pode, por exemplo, querer dar preferência a um cidadão em detrimento de outro para preenchimento de um cargo público. É necessário fazer um concurso aberto a todos os interessados e escolher aqueles que tiverem melhor colocação. E assim poderíamos levar os exemplos ao infinito. Toda vez que uma lei perde o critério da proporcionalidade ela envereda pela falta de isonomia. Por exemplo, não se pode criar uma multa equivalente a uma pequena fortuna só por causa de uma infração de trânsito...*

A própria Constituição (Como observa BARROSO<sup>539</sup>) estabelece tratamentos discriminatórios de acordo com certos fatores (p.ex. capacidade econômica, nacionalidade). A “imposição de tratamento desigual” pela Constituição, portanto, faz parte do Princípio da Igualdade.

O Princípio da Igualdade possui, além disso, postulados essenciais, conforme descreve NICZ<sup>540</sup>:

*...Os postulados essenciais em que se desdobra a igualdade como princípio de direito são: “a) igualdade jurídica, no sentido de afastar qualquer tratamento discriminatório, por motivos de raça, cor, religião, ideologia, posição social ou outros que possam afetar a dignidade humana; b) igualdade de sufrágio, que se trata no valor unitário do voto, seja do chefe de família, ou do celibatário, do rico ou do pobre, do patrão ou do operário, do letrado ou do ignorante; c) igualdade de oportunidade, isto é, idêntica possibilidade a todos de acesso à cultura universitária, às funções públicas e às conquistas da ciência; d) igualdade econômica, consistente no estabelecimento de um padrão mínimo de vida que corresponda com as necessidades normais do homem, levando-se em conta os seus encargos de família.” (MALUF, 1970, v. 1, p. 283)...*

O Princípio da Igualdade não tem como destinatários apenas os legisladores. O Estado, e todos seus agentes, devem observá-lo em suas normas e em seus atos (Neste

---

<sup>539</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 241-242.

<sup>540</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **Iniciativa privada versus iniciativa estatal na Constituição**. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 163 jul./set. 2004, pp. 268.

sentido: NICZ e CARVALHO<sup>541</sup>). E não apenas o setor Público, mas também o Setor Privado deve-lhe observância, ou seja, as empresas e demais agentes econômicos devem agir em prol da igualdade material, consagrada pelo Princípio (CARRAZA, neste sentido<sup>542</sup>). Se não o fizerem, estarão sujeitos à intervenção do Estado, através dos diversos instrumentos que a Constituição lhe confere. Neste sentido, explica BASTOS<sup>543</sup>:

*...A dúvida que se põe é a de saber se o princípio da igualdade se dirige tão somente ao legislador (impedindo que este faça leis arbitrárias), ou se dito princípio transcende o legislador para atingir diretamente também aos particulares. A resposta quer-nos parecer positiva. A igualdade no direito moderno, além de ser um princípio informador de todo o sistema jurídico, reveste-se também da condição de um autêntico direito subjetivo. Possui, portanto, o cidadão o direito de não ser diferenciado por outros particulares nas mesmas situações em que a lei também não poderia diferenciar. É certo que no direito civil reina um princípio amplo de autonomia da vontade. As partes podem-se determinar por critérios os mais diversos possíveis, sem necessidade inclusive de explicitá-los. Mas se contudo for possível flagrar um particular na prática de um ato, com caráter nitidamente discriminatório, cremos que à parte prejudicada estaria aberto o acesso aos Tribunais para a devida reparação. Seria o caso, por exemplo, de alguém que anunciasse a venda de uma casa, excluindo, contudo, as pessoas negras da condição de eventuais compradores...*

O Princípio da Igualdade, então, não impõe a eliminação dos agentes privados, e tão pouco lhes retira a primazia na exploração das atividades econômicas. Ao contrário, como deflui de nossa atual Constituição, “... a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei...”<sup>544</sup>.

---

<sup>541</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502051105, p. 149.

<sup>542</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 427.

<sup>543</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 161-162.

<sup>544</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 173, *caput*.

Não obstante, a mesma Carta atribui ao Estado o perfil de “agente normativo e regulador” da atividade econômica, e determina que exerça “... *na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado...*” <sup>545</sup>. Há, então, uma participação suplementar do Estado, que, em si, é orientada pelo Princípio da Igualdade, pois pressupõe que a atividade econômica, por si mesma, não tende a reduzir as desigualdades e nem assegura o desenvolvimento humano. Esta ação, como afirma COMPARATO, não se limita às Leis, mas também às políticas públicas<sup>546</sup>.

Neste sentido, BASSOLI e ZANLUCHI<sup>547</sup>:

*...Tem-se a presença do ideário de um Estado Social que prima pela vivência com o valor da igualdade material. No texto constitucional, está expressa a positivação da liberdade contornada pela igualdade. O valor liberdade, garantido pela livre iniciativa, e o valor igualdade pela intervenção estatal, cumprindo seu dever de garantir a todos os agentes econômicos os mesmos direitos...*

Por isso CANOTILHO<sup>548</sup> considera o “Princípio da Igualdade Substantiva” como um dos princípios fundamentais da Ordem Econômica da Constituição Portuguesa. Os outros princípios básicos da “Constituição Econômica Portuguesa” seriam o “*princípio do planeamento*” (ou planejamento); princípio do desenvolvimento e princípio da concorrência.

## Seção 2. A igualdade jurídico-tributária

O Princípio da Igualdade não se restringe, em nossa Constituição, a figurar entre os Direitos e Garantias Fundamentais. No Sistema Tributário Nacional

---

<sup>545</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 174, *caput*.

<sup>546</sup> COMPARATO, Fabio Konder, apud MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 13ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, ISBN 8522433526, p. 64.

<sup>547</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM Revista de Direito Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006 ISSN 1677-809X, p. 128.

<sup>548</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 966.

(Título VI da Constituição de 1988) a “Igualdade Tributária” encontra assento entre as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, no artigo 150, inciso II:

*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

*II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

O Princípio da Igualdade Tributária, como diz TORRES<sup>549</sup>, é um dos princípios de conferem legitimidade ao Estado, em sua atividade financeira. Não só isso: é também princípio de legitimação, na medida em que normatiza valores como o da liberdade, da justiça e da segurança jurídica.

Possui íntima relação com o Princípio Republicano (segundo CARRAZA<sup>550</sup>), pois, para este, repugnam privilégios de qualquer espécie entre indivíduos ou classes sociais. Não é demais lembrar que nas Monarquias Absolutistas eram comuns isenções ou benefícios fiscais em favor de algumas classes sociais (p. ex. Clero e Nobreza). A vedação aos privilégios fiscais odiosos, disso decorrente, protege o Princípio da Liberdade, conforme assevera TORRES<sup>551</sup>.

Por se aplicar a um número limitado de normas e tendo atenção a um ramo específico de interesses, o Princípio da Igualdade Tributária (ou da Isonomia

---

<sup>549</sup> A legitimidade do Estado Financeiro baseia-se em grandes princípios que impregnam todos os valores e harmonizam todos os outros princípios: o equilíbrio orçamentário, a igualdade, e o *due process of Law*, *transparência fiscal*, *responsabilidade fiscal*, *ponderação e razoabilidade*. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. ISBN 9788571476714, p. 123).

<sup>550</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 73-74.

<sup>551</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. ISBN 9788571476714, p. 79.



Tributária) é classificado por BARROSO<sup>552</sup> como “princípio setorial” ou “princípio especial”.

Não obstante sua especificidade, AMARO<sup>553</sup> adverte que o princípio da Isonomia Tributária indica direções e sentidos, mas não define tratamentos específicos. Por isso, mantém grau de abstração que impede precisar sua exata dimensão, o que conduz a dificuldades a serem superadas pelos intérpretes. Além disso, “... *sublinha a ociosidade...*”<sup>554</sup>, pois o Princípio da Igualdade, em sua redação no artigo 5º de nossa Constituição, já compele ao tratamento desigual conforme a desigualdade entre sujeitos.

Neste sentido, abre-se a questão se o Princípio da Igualdade Tributária teria (ou não) um conteúdo peculiar, distinto do Princípio da Igualdade “Geral”<sup>555</sup>.

Segundo MACHADO<sup>556</sup>, a Isonomia Tributária seria mais uma projeção da Igualdade Jurídica Geral, ou melhor, “... *princípio pelo qual todos são iguais perante a lei...*” Outras projeções haveria, como em nossa Constituição, no artigo 151, I (Princípio da Uniformidade Geográfica). Ainda segundo este autor<sup>557</sup>, a norma do artigo 150, inciso II de nossa atual Constituição teve um objetivo específico, qual seja romper com os benefícios fiscais (explícitos ou implícitos) concedidos pela República Brasileira a militares, magistrados e parlamentares. Neste mesmo sentido TORRES<sup>558</sup>, fazendo referência específica ao regime constitucional de 1967/1969.

---

<sup>552</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2003, ISBN 8502042149, p. 158.

<sup>553</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª São Paulo: Saraiva. 2004 8502046462, p. 110.

<sup>554</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª São Paulo: Saraiva. 2004 8502046462, p. 139.

<sup>555</sup> Adotamos expressão utilizada por alguns autores, para designar a norma da Constituição Federal Brasileira de 1988, em seu artigo 5º, inciso II.

<sup>556</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205613, p. 51.

<sup>557</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205613, p. 260.

<sup>558</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. ISBN 9788571476714, p. 79.

À luz da Constituição espanhola atual, FABO conclui que o Princípio da Igualdade Tributária teria conteúdo peculiar, embora muito próximo da Igualdade Geral.

Explica que a Constituição espanhola contém o Princípio da Igualdade Geral em seu artigo 14, e o da Igualdade Tributária em seu artigo 31<sup>559</sup>. Quanto ao conteúdo peculiar da Isonomia Tributária, explica FABO<sup>560</sup>:

*...poderíamos afirmar que no âmbito tributário o princípio da igualdade pode manifestar-se através de uma dupla via e, conseqüentemente, com uma eficácia jurídica distinta. De um lado pela exigência que a igualdade se constitua em princípio inspirador do sistema tributário, que implica uma inescusável atenção aos princípios da capacidade econômica e progressividade como mandamento de desigualdade ou de diferenciação necessário para lograr a igualdade real. E de outro lado pela proibição de discriminação injustificada perante a Lei e em aplicação da norma insculpida no artigo 14 CE, que goza de especial proteção através do procedimento de recurso de amparo previsto no artigo 53 CE, e cujo conteúdo e alcance foi definido pelo Tribunal Constitucional na sentença 76/1990, de 26 de abril, onde se resumiu a doutrina elaborada nos anos precedentes nos seguintes axiomas: a) O princípio da igualdade não veda qualquer desigualdade, mas somente aquela considerada discriminatória por carecer de justificação objetiva e razoável; b) O princípio da igualdade exige que a iguais pressupostos de fato se apliquem iguais conseqüências jurídicas; c) Para que as diferenças de tratamento estabelecidas pelo legislador restem conformes à Constituição não basta que o seja o fim perseguido, mas é indispensável que as conseqüências jurídicas que resultam de tal distinção sejam proporcionadas a tal fim.*

Segundo VILLEGAS<sup>561</sup>, constitui peculiaridade da Isonomia Tributária (“*igualdad fiscal*”) sua relação com a capacidade contributiva. Segundo o autor,

---

<sup>559</sup> A Constituição Espanhola, neste particular, assemelha-se à nossa, que também dedica dois artigos distintos, respectivamente, à Igualdade “Geral” (artigo 5º, caput) e a Igualdade Tributária (artigo 150, inciso II).

<sup>560</sup> FABO, Diego Marin-Barnuevo. **La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF** (Tradução livre: Sergio Karkache). Madrid: Constitución y Leyes, 1996. ISBN 8478792767.

<sup>561</sup> “... En nuestro país se habla de una “igualdad fiscal” que estaría contenida en la fórmula según la cual “la igualdad es la base del impuesto” (art. 16, in fine), y que sería aplicación específica de la “igualdad general” derivada del precepto del párrafo 2º, mismo artículo, según el cual “todos sus habitantes son iguales ante la ley” (ver Bidart Campos, Manual..., p. 317). A su vez, el sentido de esa “igualdad fiscal” sería equivalente a “capacidad contributiva...” (ver Luqui, Las garantías..., ps. 6 y 7) . p. 196.

*“... la igualdad a que se refiere la Constitución como ‘base’ del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación...”*, e encontra seu complemento nas noções de equidade e proporcionalidade.

TORRES<sup>562</sup>, por sua vez, afirma que o princípio da Isonomia Tributária é “vazio”, na medida em que é preenchido por outros Princípios. Um deles, a própria capacidade contributiva, já mencionada. O outro, o do desenvolvimento econômico do País. Desta forma, o tratamento jurídico tributário diferenciado será inconstitucional se não observar: a) as diferenças de capacidade contributiva entre os sujeitos; ou b) não promover o desenvolvimento nacional. Por conseguinte, TORRES<sup>563</sup> afirma que o conteúdo do Princípio da Isonomia Tributária consiste numa “proibição de desigualdade”, que se manifesta de duas formas: a) proíbe privilégios fiscais de estirpe; b) veda a discriminação tributária.

Parece-nos, em síntese, correta a visão de VILLEGAS e FABO. A autonomia do Princípio da Igualdade Tributária não nega sua íntima relação com a Igualdade Geral. A igualdade tributária dedica-se a temas mais específicos, que a igualdade geral não seria capaz de alcançar.

Através deste princípio, a Constituição procura transformar o Tributo em fator de geração de justiça fiscal e de bem estar social. Assegura que o Estado deverá abster-se de estabelecer privilégios tributários irracionais e subjetivos, impondo assim o princípio republicano e o Princípio da Igualdade, enquanto Direito e Garantia Fundamental (RIBEIRO e ZANOTI<sup>564</sup>).

---

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7ª edición. (Tradução livre: Sergio Karkache). Buenos Aires: De Palma, 2001, p. 196.

<sup>562</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. ISBN 9788571476714, p. 77.

<sup>563</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. ISBN 9788571476714, p. 78.

<sup>564</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima; ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho. **O Tributo como fator de geração da Justiça Fiscal e do Bem-estar Social**. ARGUMENTUM Revista de Direito n. 6, 2006, UNIMAR, P. 61.

Não apenas isso: impõe que, em sua aplicação, a norma tributária produzirá resultados iguais e sem distinções irracionais ou subjetivas (MACHADO<sup>565</sup>).

JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>566</sup> explica que, embora aplicável a qualquer tributo, a Igualdade Tributária se materializa mais francamente nos impostos, em especial aos impostos pessoais. No imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a Constituição prevê um de seus princípios corolários, o da progressividade<sup>567</sup>. Outros princípios afins seriam o da Capacidade Contributiva e da Generalidade.

Surge aqui também o problema do tratamento diferenciado, e de sua adequação ao Princípio da Isonomia Tributária. A esse respeito comenta AMARO<sup>568</sup>:

*...O problema parece-nos deve ser colocado em termos mais amplos: além de saber qual a desigualdade que faculta, é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança, sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia, pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como se dá, no campo dos tributos, à vista do princípio da capacidade contributiva, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade. Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica...*

Portanto o tratamento diferenciado entre pessoas e situações não é contraditório à Isonomia Tributária (assim como não é, também, à Igualdade

---

<sup>565</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205613, p. 51.

<sup>566</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. ISBN 9788574208169, p. 654.

<sup>567</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. (1988). Artigo 153, §2º, I.

<sup>568</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª São Paulo: Saraiva. 2004 8502046462, p. 134.

Geral). Há normas tributárias, como lembra PAULSEN<sup>569</sup>, “*vocacionadas à diferenciação*”, como as normas de isenção. A questão é definir os critérios que orientam sua instituição.

PAULSEN<sup>570</sup> prossegue, dizendo que o tratamento diferenciado é possível quando: a) haja situações tributárias efetivamente diferentes; b) pretende-se finalidade amparada constitucionalmente; c) o tratamento diferenciado é o meio apto a atingir esta finalidade (HARGER<sup>571</sup>).

Na verdade (segundo a maioria dos autores) os requisitos para a aplicação da Isonomia Tributária são muito semelhantes aos já expostos na Seção anterior. QUINTANA<sup>572</sup> entende que pode a lei criar categorias diferentes entre os contribuintes quando: a) o tratamento seja o mesmo para contribuintes integrantes de uma mesma categoria. b) os critérios de classificação devem ser razoáveis; c) a diferenciação deve abster-se de discriminar arbitrariamente, de forma injusta ou hostil; d) o tratamento diferenciado deve observar a justa igualdade, e considerar as peculiaridades de cada local, tempo, profissão ou categoria. e) Há que respeitar a uniformidade e a generalidade. f) Há que respeitar a capacidade contributiva.

Quanto a quem se sujeita, CARRAZA<sup>573</sup> pondera que o Princípio da Isonomia Tributária conforma tanto à atividade do legislador, quanto a dos intérpretes. (Neste sentido também, AMARO<sup>574</sup>). Assim, encontram-se

---

<sup>569</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9ª edição.** Porto Alegre: L. Advogado, 2007. ISBN 9788573484762, p. 195.

<sup>570</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9ª edição.** Porto Alegre: L. Advogado, 2007. ISBN 9788573484762, p. 195.

<sup>571</sup> HARGER, Marcelo. **O Simples e o Princípio da Isonomia.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, Volume 40, São Paulo: Revista dos Tribunais, set-out/2001 1518-2711, PP. 228-229.

<sup>572</sup> QUINTANA, Linares apud VIZCAINO, Catalina Garcia. **Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia** (Tomo I). (Trad. Livre Sergio Karkache). Buenos Aires: De Palma, 1996. ISBN 950-14-0880-9 (o.c.). p. 295.

<sup>573</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 91.

<sup>574</sup> “... Assim, nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos...” (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 10ª edição. São Paulo: Saraiva. 2004, ISBN 8502046462, p. 53).

vinculados todos os legisladores e a Administração (em especial, a Administração Tributária). Quanto aos agentes privados, em regra, são destinatários do tratamento isonômico, porque na maioria das vezes ocupam a posição de sujeitos passivos. Mas se é possível imaginar sua presença no pólo ativo, como entendem alguns autores em Direito Tributário, não há porque excluí-los da observância do Princípio.

Sua eficácia pode se projetar em dois sentidos, segundo o autor: a) Impede a discriminação de sujeitos passivos que se encontrem (entre si) em situação jurídica equivalente; b) Impõe o tratamento diferenciado, quando estes sujeitos passivos se encontrem em situação jurídica desigual (ou desfavorecida).

Complementa, a respeito, CARRAZA<sup>575</sup>:

*...À lei tributária, portanto, é dado desigualar situações; atendendo a peculiaridades de classes de contribuintes, mas só quando haja uma relação de inerência entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que se incluem na categoria diferenciada. Exemplificando para melhor esclarecer, nada impede que as pessoas que têm rendimentos mais expressivos justamente por revelarem maior capacidade contributiva sejam proporcionalmente mais tributadas, por via de IR, que as pessoas que têm rendimentos menores. Aliás, esta é uma exigência do próprio sistema constitucional tributário brasileiro (art.: 145, § 1º, c/c art.: 153, § 2º, I, ambos da CF). Em síntese, fere-se o princípio da igualdade, no campo tributário, quando não se encontra para um tratamento diverso dispensado pelo legislador a várias pessoas, um motivo razoável (resultante da natureza da coisa) ou, pelo menos, convincente...*

Mas, como adverte MELO<sup>576</sup>, é a própria Constituição quem prevê o tratamento diferenciado. Por isso, a discriminação só pode ocorrer quando prevista (ou, ao menos, seja compatível) com a Constituição. Corroboram o exposto por MELO normas em nossa Constituição, que prescrevem tratamento diferenciado como p. ex. o regime jurídico da Zona Franca de Manaus (CF/1988,

---

<sup>575</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 430.

<sup>576</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2002, ISBN 8575001124, p. 33.

ADCT, art. 40), ou a diferenciação de alíquotas nas contribuições sociais (CF/1988, art. 195, I), bem como o Tratamento Favorecido e Diferenciado às Pequenas Empresas, com relação às obrigações tributárias (CF/1988, art. 170, IX e 179) (Neste sentido BASTOS<sup>577</sup>).

Há, na verdade, vários modos de aplicar o Princípio da Isonomia Tributária. São exemplos: a) Atividade Financeira do Estado conformada pela Isonomia; b) Base de cálculo dos tributos; c) Progressividade Tributária; d) Desoneração Tributária, Benefícios e Estímulos Fiscais; e) Desoneração do Mínimo Vital; f) Praticabilidade da Tributação.

A princípio, a própria Atividade Financeira do Estado (em especial, a atividade orçamentária) é um excelente instrumento de redistribuição de riquezas e de promoção da paz social. Quando o Estado dimensiona seu orçamento, voltado a aplicar recursos em prol da sociedade, e na redução das desigualdades regionais e sociais, está por si só corroborando a Isonomia Tributária.

Mas há outros modos, mais específicos à Atividade Tributária<sup>578</sup>. O primeiro deles, segundo CARVALHO<sup>579</sup>, é o próprio “*conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei*”, compreendidos no que se convencionou chamar de “base de cálculo”. Segundo o autor, o Princípio da Igualdade determina que fatos não dimensíveis sejam inservíveis para a imposição tributária, uma vez que é esta quantificação que permite comparar as situações jurídicas dos sujeitos e, por conseguinte, avaliar se estão em posição igual ou desigual.

Outro exemplo, lembrado por RIBEIRO e ZANOTI<sup>580</sup>, é a progressividade. A progressividade encontra-se positivada em nossa Constituição em diversos pontos, como, p. ex., no Imposto sobre a Renda, no Imposto sobre a

---

<sup>577</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 362.

<sup>578</sup> Referimo-nos aqui à Atividade Tributária para significar o universo das relações jurídico-tributárias, ou seja, a relação onde se confrontam Fazenda Pública e sujeitos passivos de obrigações tributárias.

<sup>579</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502051105, p. 336.

<sup>580</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima; ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho. **O Tributo como fator de geração da Justiça Fiscal e do Bem-estar Social**. ARGUMENTUM Revista de Direito n. 6, 2006, UNIMAR, P. 67.

Propriedade Territorial Rural (ITR) ou no IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana). Consiste em graduar a incidência tributária de forma evolutiva, e de acordo com certos critérios eleitos, tais como a improdutividade dos grandes latifúndios rurais, o montante da renda ou o valor dos imóveis urbanos.

É possível lembrar, ainda, da desoneração tributária, dos benefícios fiscais e dos subsídios públicos. Figuras como créditos presumidos, isenções, anistias, remissões, parcelamentos, dentre outras, são utilizadas pelos legisladores e administradores públicos como instrumento de estímulo a setores econômicos, ou para outros fins extrafiscais (p.ex. estimular a produtividade de terras rurais, desestimular o consumo de drogas lícitas, incrementar as exportações, desestimular importações de similares produzidos no Brasil). A própria Constituição Brasileira de 1988 previu, como se sabe, diversas hipóteses de imunidades tributárias, como as conferidas a Partidos Políticos, Templos, Livros, dentre várias outras figuras.

Também trabalha neste sentido o respeito ao “mínimo vital”, ou seja, a desoneração tributária do custo mínimo necessário para a existência viável das pessoas. Segundo MILLAN<sup>581</sup>, constitui uma das medidas de afirmação do Princípio da Isonomia Tributária, além de propiciar boas condições de funcionamento à economia.

A Praticabilidade, segundo VELLOSO<sup>582</sup>, consiste na simplificação das obrigações tributárias ou, conforme dizemos por aqui, na “desburocratização” do Sistema Tributário Nacional. Esta idéia repousa no uso de métodos de simplificação da Administração Tributária, como é exemplo o uso da presunção como meio de prova em matéria tributária. Também pode ser enquadrada neste

---

<sup>581</sup> MILLÁN, Emilio Cencerrado. *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*. Madrid: Marcial Pons, 1999, ISBN 847248730X.

<sup>582</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 30, nov./dez. 2007. Disponível em: [http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista\\_conteudo.asp?FIDT\\_CONTEUDO=49735](http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=49735)>. Acesso em: 31 mar. 2008., p. 36.



contexto a unificação de arrecadação e gestão, métodos em voga atualmente no SIMPLES NACIONAL.

A simplificação de obrigações como já se disse<sup>583</sup>, é um dos objetivos fundamentais do Princípio do Tratamento Favorecido. Mas é preciso cuidado: a praticabilidade deve guardar estrita consonância com os demais Princípios Constitucionais, ou seja, a simplificação não pode ofuscar a necessária observância dos demais Princípios Constitucionais (como a Capacidade Contributiva, por exemplo).

Em outras palavras, usando os mecanismos previstos pelo Sistema Constitucional Tributário, o Estado pode intervir na Economia. CARVALHO<sup>584</sup> descreve este efeito, ao falar de uma das funções da alíquota:

*...É por mantê-la constante, sob a forma de fração, ou por fazê-la progredir, continuamente, ou por degraus, que o legislador busca realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária. É também por contê-la dentro de certos limites que a autoridade legislativa evita que a tributação ganhe ares de confisco. Ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-las a zero (alíquota zero), realiza uma das modalidades de isenção...*

Mas, mesmo ao desonerar os sujeitos passivos, o Estado deve levar em conta critérios de orientação. A Isonomia Tributária, sem dúvida, é um dos critérios principais. Uma isenção (como exemplifica MACHADO<sup>585</sup>) será válida ou inválida, dependendo se atende, ou não, o Princípio da Isonomia. Assim, a isenção poderá ser odiosa (ainda que formalmente válida), se desigualdade indevidamente, desnecessariamente, criando privilégios entre contribuintes em situação equivalente.

---

<sup>583</sup> Ver, a respeito, Parte I, Capítulo 3, Seção 1 deste trabalho.

<sup>584</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502051105, p. 338-339.

<sup>585</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205613, p. 51.

### Seção 3. O Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas e a Isonomia Tributária

Diante deste cenário, parece lícito afirmar que as pequenas empresas merecem tratamento diferenciado quando se encontram no pólo passivo das relações tributárias (Neste sentido, DE POLI<sup>586</sup>). Aliás, como observa CERVERA<sup>587</sup>, um dos princípios enunciados pela União Européia, em suas normas de tratamento favorecido às pequenas empresas é, precisamente, o da Igualdade:

*...En otras palabras, la finalidad de una intervención comunitaria en beneficio de las PYMES, debe ser la de situar a este colectivo de empresas en condiciones de equilibrio o igualdad con las grandes empresas, salvando con ello los problemas y diferencias de carácter estructural que distinguen a las primeras de estas últimas, para posibilitar, de esta forma, el acceso de las PYMES a los mercados nacionales e internacionales o a los mercados públicos en condiciones de mutua competencia...*

O tratamento diferenciado, como já se disse, não é incompatível (mas inerente) ao Princípio da Isonomia Tributária. Desta forma, contribuintes em situação desigual merecem tratamento diferenciado, no sentido de favorecer os contribuintes em situação de inferioridade e fragilidade. Portanto, como já reconheceu o Tribunal Supremo argentino<sup>588</sup>: “... la generalidad es compatible con la regulación específica de un sector o de grupos compuestos por personas en idéntica situación...”.

Parece lícito afirmar, diante do exposto até aqui, que o Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, previsto na nossa Constituição no artigo 170, IX e complementado pelos artigos 179 e 146, parágrafo único, é um dos regimes de

---

<sup>586</sup> DE POLI, Anna Christina Gonçalves. **Princípio da Preservação da Empresa, Estado e Economia**. Dissertação. Mestrado. Orientador Prof. Dr. Alvacir Alfredo Nicz, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007, P. 82.

<sup>587</sup> CERVERA, Rafael Calduch. **La política comunitaria en favor de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de instituciones europeas, Vol. 8, Nº 3, 1981, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC) ISSN 0210-0924, P. 767.

<sup>588</sup> HUETE, Joaquín Pérez. VARELA, Raúl Félix Junquera. **Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Medianas Empresas en América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001. ISSN 15780244, P. 32.

Tratamento Diferenciado constitucionalmente cancelados, ou seja, conformes à Isonomia Geral e Tributária. Neste sentido, observa FONSECA<sup>589</sup>:

*...Sob o influxo das necessidades de aplicação de determinadas políticas econômicas, pode o mesmo princípio tornar-se maleável, a ponto de admitir tratamentos discriminatórios. É o que ocorre, por exemplo, com o tratamento favorecido concedido pela Constituição às empresas de pequeno porte, como consta do inciso IX do artigo 170 da Constituição Federal ("tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País"). Coerentemente com este princípio, estabelece o artigo 179 a regra segundo a qual "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, ... tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações...*

A atividade tributária produz efeitos econômicos reflexos, capazes de estimular (ou desestimular) certos setores ou regiões, estimula a criação de mais (ou menos) empregos, ampliar (ou reduzir) a produção de inovações tecnológicas. Tais efeitos são mais sensíveis junto às pequenas empresas, sobretudo em face de sua maior vulnerabilidade econômica. Por isso, a “política fiscal” vem sendo usada, em muitos países, para produzir efeitos “extrafiscais”, tais como estimular a produção de novos empregos<sup>590</sup>.

Por outro lado, as relações tributárias mantidas entre as pequenas empresas e o Estado podem agravar (ou atenuar) o efeito do “custo burocrático”<sup>591</sup> destes empreendimentos. Como vimos, o “custo burocrático” é um dos principais fatores que contribuem à formalização de empresas, no sentido inversamente proporcional. Assim, quanto menor o “custo burocrático”, maior a tendência à formalização de pequenos empreendimentos e, conseqüentemente, menor a sua “mortalidade infantil”.

---

<sup>589</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 27.

<sup>590</sup> Ver, a respeito, a Parte 2, Capítulo 2, Seção 4 deste trabalho.

<sup>591</sup> Ver, a respeito, a Parte 1, Capítulo 1, Seção 2 deste trabalho.

Como se viu, o “custo burocrático” não segue a mesma proporcionalidade ao porte das empresas. Isso significa que as empresas possuem “custos burocráticos” relativamente iguais, ou seja, pequenas, médias ou grandes empresas têm, na maioria das vezes, custos semelhantes para registrar funcionários, para atender exigências legais (p. ex. trabalhistas, fiscais, previdenciárias, societárias, ambientais) ou recolher tributos. Por isso, é possível concluir que o “custo burocrático” é mais oneroso, proporcionalmente, às pequenas empresas<sup>592</sup> do que as de maior porte, ou seja, quanto menor o porte da empresa, maior o peso de seu “custo burocrático”.

Mas a desigualdade das pequenas empresas, frente às demais, não se resume aos pontos expostos. OGLEY<sup>593</sup> assinalam outros fatores, tais como: a) desigualdade de condições de desenvolvimento; b) desigualdade no acesso ao crédito; c) desigualdade no trato com fornecedores e grandes clientes; d) desigualdade frente a concorrentes de maior porte.

Este cenário leva a concluir que as pequenas empresas não se encontram em situação de igualdade em relação às demais, e o critério (preferencial) de *discrímen* é o porte de seu empreendimento<sup>594</sup>. O índice usado pelo legislador brasileiro (e em vários outros países, como vimos<sup>595</sup>) para discriminar este porte é o montante periódico de seu faturamento. Por esta razão, alguns autores sustentam que se trata de um critério válido de discriminação, à luz da Isonomia Tributária (Neste sentido, BASSOLI e ZANLUCHI<sup>596</sup>).

---

<sup>592</sup> Aqui englobando os conceitos constitucionais de “microempresas” e de “empresas de pequeno porte”.

<sup>593</sup> OGLEY, Adrian, apud RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000, P. 19.

<sup>594</sup> Neste sentido: BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM Revista de Direito Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006 ISSN 1677-809X, p. 131.

<sup>595</sup> Ver, a respeito, a Parte 1, Capítulo 2 deste trabalho.

<sup>596</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM Revista de Direito Universidade de Marília – Volume Seis – Marília: UNIMAR, 2006 ISSN 1677-809X, p. 134.

Vai além TAVARES<sup>597</sup>, ao sustentar que o tamanho das receitas das pequenas empresas é o único critério constitucionalmente admissível para a diferenciação<sup>598</sup>. Ampara-se, para isso, na disposição do artigo 47, §1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de nossa atual Constituição, o qual preceitua:

*Art. 47. Na liquidação dos débitos, inclusive suas renegociações e composições posteriores, ainda que ajuizados, decorrentes de quaisquer empréstimos concedidos por bancos e por instituições financeiras, não existirá correção monetária desde que o empréstimo tenha sido concedido:*

*I - aos micro e pequenos empresários ou seus estabelecimentos no período de 28 de fevereiro de 1986 a 28 de fevereiro de 1987;*

*II - ao mini, pequenos e médios produtores rurais no período de 28 de fevereiro de 1986 a 31 de dezembro de 1987, desde que relativos a crédito rural.*

*§ 1º - Consideram-se, para efeito deste artigo, microempresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receitas anuais de até dez mil Obrigações do Tesouro Nacional, e pequenas empresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receita anual de até vinte e cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional.*<sup>599</sup>

O tratamento diferenciado, portanto, ocorre para assegurar condições iguais de competição entre as pequenas empresas e as demais, de maior porte<sup>600</sup>.

---

<sup>597</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 217.

<sup>598</sup> Discorreremos melhor sobre este assunto linhas abaixo, e também na Parte III, Capítulo 2, Seção 4 deste trabalho.

<sup>599</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, artigo 47 e parágrafo 1º.

<sup>600</sup> Neste sentido: DE POLI, Anna Christina Gonçalves. **Princípio da Preservação da Empresa, Estado e Economia**. Dissertação. Mestrado. Orientador Prof. Dr. Alvacir Alfredo Nicz, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007, P. 105.

Longe de ferir a livre iniciativa e a livre concorrência (como diz BASTOS<sup>601</sup> e SÁ<sup>602</sup>) representa garantia de sua observância.

Contudo, resta observar que o Tratamento Favorecido não se deve apenas à Isonomia, mas também a ela. Conforme anota CANOTILHO<sup>603</sup>, o Tratamento Favorecido não só visa igualar, mas estimular também as pequenas empresas, para que se formalizem, gerem maiores benefícios econômicos, cresçam e ajudem a afirmar a nossa Soberania econômica. Haveria, então, no Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas evidências de um propósito extrafiscal do Constituinte Brasileiro de 1988, como entende PAULSEN<sup>604</sup>, convivendo com o zelo à Isonomia Tributária e à Capacidade Contributiva.

Neste sentido, RODRIGUES e VIOL<sup>605</sup> esclarecem:

*...Nos últimos anos, vários países têm implementado reformas tributárias com o objetivo de alcançar um sistema mais neutro. Apesar de que neutralidade, em uma primeira acepção, possa significar tratamento equânime entre os diversos contribuintes, na prática, e especialmente para os pequenos contribuintes, a neutralidade deve ser entendida como "um modo de reduzir as diferenças de custo operacional entre grandes e pequenas empresas", dando a essas últimas condições de mercado similares. Por isso, tornou-se comum o estabelecimento de regras tributárias especiais para pequenos contribuintes nos mais diversos países, até mesmo porque, como ficou demonstrado na primeira parte deste trabalho, as MPE têm características semelhantes em quase todo o mundo...*

Medidas de desoneração tributária são comumente lembradas como mecanismos eficientes para conferir tratamento diferenciado e favorecido às

---

<sup>601</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 361.

<sup>602</sup> SA, Jose Wilson Macedo. **Estatuto da microempresa: Aspectos jurídico-tributários**. Revista de Direito Publico. São Paulo. v. 19. n.77. p. 209-216. jan./mar. 1986, ISSN 0034-8015, P. 209.

<sup>603</sup> CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 1014.

<sup>604</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª edição. Porto Alegre: L. Advogado, 2007. ISBN 9788573484762, p. 195.

<sup>605</sup> RODRIGUES. Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000, P. 19.

pequenas empresas. Não só elas, mas também a simplificação de obrigações acessórias, como prosseguem RODRIGUES e VIOL<sup>606</sup>:

*...Assim, é muito custoso que uma Administração Tributária imponha às MPE os mesmos controles e procedimentos de fiscalização que são dispensados para as grandes empresas. É razoável que os Fiscos ofereçam tratamento simplificado para essas empresas, de forma a ter um acompanhamento tributário mais ágil e econômico para os cofres públicos, permitindo que se despenda mais tempo e recursos com empresas que geram maior retorno para a Administração Tributária...*

Quanto à praticabilidade (simplificação de obrigações), como vimos, é um dos instrumentos preceituados pela Constituição, em favor das pequenas empresas. VELLOSO<sup>607</sup> pondera que não se trata apenas de uma medida de conveniência, mas é consequência do imperativo da Isonomia Tributária. O autor (com base em estudos alemães) afirma que a simplificação, se adotada em consonância com a Constituição e com os direitos fundamentais, constitui instrumento a serviço da justiça tributária.

Mas o autor<sup>608</sup> prossegue advertindo que há uma tensão entre a generalização (provocada pela simplificação) e a individualização (exigida pela pessoalidade e pela capacidade contributiva). Esta tensão reproduz o antagonismo entre a “... ‘justiça do caso’ (*Einzelfallgerechtigkeit*) e a denominada ‘justiça dos tipos’ (*Typengerechtigkeit*)...” , e se resolve com a ponderação, vale dizer, aplica-se a simplificação (ou praticabilidade) tanto quanto possível e desde que não prejudicada a diferenciação conforme a isonomia tributária e a capacidade contributiva.

---

<sup>606</sup> RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000, P. 23.

<sup>607</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 30, nov./dez. 2007. Disponível em: [http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista\\_conteudo.asp?FIDT\\_CONTEUDO=49735](http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=49735)>. Acesso em: 31 mar. 2008.

<sup>608</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 30, nov./dez. 2007. Disponível em: [http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista\\_conteudo.asp?FIDT\\_CONTEUDO=49735](http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=49735)>. Acesso em: 31 mar. 2008., 5.

Não obstante, a capacidade de favorecimento, através de mecanismos fiscais, não é ilimitada. Nem tão pouco eficiente em todos os casos. Segundo observam RODRIGUES e VIOL<sup>609</sup>, estudos da OCDE demonstraram que há situações onde medidas não-tributárias são preferíveis, e outras onde as medidas tributárias são ineficientes e contraproducentes. Segundo os autores, “... o sistema tributário deve apenas procurar corrigir externalidades e desvantagens fundamentais de custo...”.

As “pequenas empresas”, portanto, são destinatárias de Tratamento Jurídico Favorecido Tributário, sem prejuízo de outros favorecimentos. Ressurge, então, a necessidade de definir o que se entende por “pequenas empresas”, como observa CERVERA<sup>610</sup>, pois este o conceito que personifica o conjunto de critérios (válidos) de discriminação desta categoria em relação às demais.

Os critérios de diferenciação das pequenas empresas, para fins de tratamento diferenciado, variam conforme os diversos países do Mundo<sup>611</sup>. Os critérios mais usados, todavia, são o porte financeiro (faturamento, lucros ou capital investido) e o número de postos de trabalho oferecidos.

No Brasil, como veremos com maior vagar<sup>612</sup>, a principal norma a regulamentar a Constituição, no que tange ao tratamento favorecido e diferenciado às pequenas empresas é a Lei Complementar nº 123 de 2006, que, dentre outras previsões, instituiu o sistema do SIMPLES NACIONAL. Esta lei substituiu a Lei federal 9.317/1996, que previa o “SIMPLES Federal”, principal norma de tratamento tributário favorecido às pequenas empresas até o advento da Lei Complementar em questão.

---

<sup>609</sup> RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000, P. 19.

<sup>610</sup> CERVERA, Rafael Caldach. **La política comunitaria en favor de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de instituciones europeas, Vol. 8, Nº 3, 1981, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC) ISSN 0210-0924, P. 763.

<sup>611</sup> Ver, a respeito, na Parte I, o Capítulo 2, sobre “Breve análise do Tratamento Favorecido Tributário em Direito Comparado” neste trabalho.

<sup>612</sup> Veremos maiores detalhes sobre a legislação brasileira de Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, em matéria tributária, na Parte III, Capítulo 1 deste trabalho.



Tanto na lei anterior (Lei 9.317/1996) como na atual (Lei Complementar 123/2006), nota-se que os conceitos de “microempresa” e “empresa de pequeno porte”, para fins de tratamento favorecido tributário, combinam dois principais critérios: a) Porte da Empresa, medido de acordo com o montante anual de sua Receita Bruta; b) Ausência de vedação expressa em Lei à adesão ao sistema favorecido<sup>613</sup>.

Precisamente quanto ao último critério (vedações), a Lei Complementar 123, que instituiu o regime do SIMPLES NACIONAL, impede a adesão (e conseqüente fruição do tratamento favorecido) a pessoas naturais ou jurídicas que exerçam determinadas profissões ou atividades. Dentre elas, encontra-se a situação dos profissionais liberais.

Discute-se se as vedações contidas na legislação brasileira são conformes (ou não) aos Princípios da Igualdade Geral e da Isonomia Tributária.

Profissionais liberais (como advogados, médicos, engenheiros) e suas respectivas personalidades jurídicas, são impedidas de aderir ao SIMPLES, com algumas alterações em relação à lei anterior (Lei Federal 9.317/1996, art. 17). Ainda que possuam porte de faturamento compatível, a natureza de suas atividades é reputada inadequada para usufruir do tratamento favorecido tributário previsto às empresas (e empresários) do comércio, indústria e serviços.

Tal exclusão, segundo alguns autores (como COELHO<sup>614</sup>), afronta o Princípio da Isonomia Tributária, pois o critério de *discrímen*, neste caso, seria inadequado e irracional. Tanto profissionais liberais quanto empresários, no que tange ao critério porte (ou montante de faturamento) dividiriam condições semelhantes de trabalho, com as mesmas peculiaridades e dificuldades. Ter-se-ia, neste caso, contribuintes em situação jurídico-tributária equivalente, o que

---

<sup>613</sup> Neste sentido: BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM Revista de Direito Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006 ISSN 1677-809X, p. 133.

<sup>614</sup> COELHO, Claudio Carneiro B. P. **O Simples Nacional**. Revista ADV Advocacia Dinâmica: Boletim Informativo Semanal, v.27, n.27, p.592-590, jul., 2007.

imporia a Igualdade Tributária (impedindo, por conseguinte, o tratamento diferenciado).

Por outro lado, como ponderam BASSOLI e ZANLUCHI<sup>615</sup>, o único critério de *discrímen* admitido pela Constituição é o porte da empresa, de acordo com o montante periódico de seu faturamento. Outros critérios (como tipo de atividade) são inadmissíveis, à luz da nossa atual Constituição. Neste sentido pondera TAVARES<sup>616</sup>:

*...Portanto, as empresas que se encontrarem na situação jurídica de microempresas e empresas de pequeno porte, tendo em vista o único critério legítimo para assim as qualificar, farão jus ao tratamento jurídico constitucional especial, e qualquer outro critério por meio do qual se pretenda retirar de alguma parcela dessas empresas esse direito será certamente imposto ao arrepio da vontade constitucional. As microempresas e empresas de pequeno porte só podem ser assim definidas, por comando constitucional expreso, em razão de sua potencialidade financeira. Não há outros critérios admissíveis. Nesse sentido, Gutierrez (2000:356) afirma: 'Com efeito, o que define se uma empresa é de pequeno porte não é a atividade a que ela se dedica, mas sim o seu tamanho. Pode-se afirmar, sem medo de errar, que há pequenos, médios e grandes consultórios médicos ou odontológicos. O que irá conceituar uma empresa como pequena, média ou grande é o seu nível de faturamento, jamais o tipo de serviço que presta... '...*

Prosseguindo nesta linha, COELHO<sup>617</sup> sustenta que haveria outro ponto de afronta à Isonomia Tributária, na norma em questão. A Lei Complementar 123/2006 prevê alíquotas diferenciadas entre microempresas e empresas de pequeno porte, previstas na Lei Complementar 123. De fato, a Lei do SIMPLES (a exemplo da legislação anterior) prevê alíquotas progressivas, que evoluem conforme o montante de receita bruta anual, e reserva as faixas de alíquotas

---

<sup>615</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais.** ARGUMENTUM Revista de Direito Universidade de Marília – Volume Seis – Marília: UNIMAR, 2006 ISSN 1677-809X, p. 136.

<sup>616</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico.** 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 225.

<sup>617</sup> COELHO, Claudio Carneiro B. P. **O Simples Nacional.** Revista ADV Advocacia Dinâmica: Boletim Informativo Semanal, v.27, n.27, p.592-590, jul., 2007.

menores para as microempresas, e as maiores às empresas de pequeno porte. COELHO parece sugerir que esta diferenciação progressiva também estaria a distinguir situações equivalentes (vale dizer, micro *versus* pequenas empresas).

Não obstante estas opiniões, o nosso Supremo Tribunal Federal<sup>618</sup> posicionou-se pela constitucionalidade das vedações à adesão, ponderando que:

*Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios tem condições de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.*

No voto vencedor, esclarece o Ministro Maurício Corrêa que a situação das profissões liberais não é equivalente à das pequenas empresas, pelos seguintes fatores: a) as profissões liberais não sofrem a concorrência desigual das grandes empresas; b) não apresentam altos índices de informalidade; c) seus sócios são profissionais com elevado preparo técnico e científico, capazes de prescindir da assistência do Estado no desempenho de suas atividades; d) apresentam condições limitadas de geração de novos empregos. Por isso, ponderou CORRÊA, haveria critério de *discrímen* válido à luz da Constituição, para tratamento diferenciado entre as profissões liberais e os empresários (e sociedades empresárias) beneficiários do SIMPLES.

Por fim, cumpre lembrar que há outros exemplos de vedação, que seguem critérios de discriminação passíveis de análise. Podemos lembrar-nos da vedação à devedores da Fazenda Pública; às instituições financeiras, às pessoas integrantes da Administração Pública; sociedades controladas por sócio estrangeiro domiciliado no exterior; indústrias de cigarros e bebidas; concessionárias de serviços de energia elétrica, dentre outros casos. A validade destas previsões legais dependerá da constatação de sua compatibilidade com a Constituição ou, mais precisamente, com a ponderação dos princípios constitucionais aplicáveis (dentre eles a Isonomia Tributária).

---

<sup>618</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade 1643-1, Relator Ministro Maurício Corrêa, julgado em 5/12/2002, Diário da Justiça da União de 14/03/2003.

## Capítulo 4. Relações com o princípio da Capacidade Contributiva

### Seção 1. Capacidade contributiva no Brasil: História, conceito e alcance

#### 1. Evolução Histórica

Talvez poucos temas sejam mais atuais (e universais) que o chamado “princípio da capacidade contributiva”. É reconhecido, expressa ou implicitamente<sup>619</sup>, em diversas Constituições (inclusive na Constituição Federal Brasileira de 1988).

Apesar de permanecer atual, também é um tema ancestral, como explica BECKER:

*...Antiquíssimo é o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão de sua força econômica. Jones reporta-se a um excerto de Eródoto, do qual se deduz que o princípio da capacidade contributiva já vigoraria entre os antigos egípcios...*<sup>620</sup>.

COSTA observa, no mesmo sentido, que a noção de capacidade contributiva remonta ao próprio surgimento do tributo e foi objeto de estudos na filosofia grega da Antiguidade, sempre ligada à idéia de justiça fiscal<sup>621</sup>.

A noção de “capacidade contributiva”, na verdade, esteve presente em todas as fases da história ocidental européia e na idade moderna, como prossegue BECKER<sup>622</sup>. E

---

<sup>619</sup> Emílio Millan constata que a menção expressa é dispensável para sua presença na ordem constitucional (tradução livre): “... Deste modo, assevera-se que o princípio da capacidade econômica se pode deduzir do princípio material da igualdade e, em consequência, sua incorporação em alguns textos constitucionais obedece, para certos autores, mais uma ampla tradição histórica que uma autêntica necessidade jurídica, sendo sua menção, pois, perfeitamente prescindível...”. (MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español**. Madrid: Marcial Pons, 1999, ISBN 847248730X. P. 30).

<sup>620</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2.3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2.P. 479.

<sup>621</sup> “... Fincada na idéia de justiça fiscal, a noção de capacidade contributiva remonta sua origem ao próprio surgimento do tributo. Registra-se que, já no antigo Egito, concebia-se que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar. Também os filósofos gregos pregavam o ideal de justiça distributiva, segundo a qual a desigualdade remunera cada um consoante seus méritos...” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. P. 15).

<sup>622</sup> “... A expressão ‘capacidade contributiva’ foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da idade moderna. Esta locução encontra-se na ‘Elizabethen poor Law’ e também na legislação fiscal das colônias inglesas da América...” (BECKER, Alfredo Augusto.

foi na Idade Média, através do pensamento de São Tomás de Aquino, que se pode encontrar menção expressa ao pagamento de tributos proporcionalmente<sup>623</sup>.

WEBER observa que “... *existiam por toda parte duas coisas: a política fiscal e a política do bem-estar, e esta última no sentido de garantir, na medida habitual, o sustento...*” <sup>624</sup>. Assim, é possível deduzir que, muito antes de se falar em “direitos fundamentais”, já se intuía que era importante, para a segurança e estabilidade do Estado (dentre outras coisas) dosar equilibradamente a política fiscal e a política do bem estar.

WEBER prossegue registrando esta preocupação (dos governantes), ao referir-se à “cobrança privada de tributos”:

*...Segundo a medida da liberdade atribuída ao funcionário, ao cargo ou ao arrendatário da coleta de impostos, a capacidade de pagar tributos corre perigo em caso de exploração excessiva, pois ao contrário do senhor político o capitalista não se interessa permanentemente na capacidade que os súditos tenham de pagar...*<sup>625</sup>.

Não deve soar estranho, portanto, quando BECKER relembra que o tema foi estudado por diversos pensadores:

*...Machiavelli discutia sobre o princípio de capacidade contributiva, e também Bodin, Bocerius, Besold, Klock, Botero ao mesmo princípio se referiam. Sobre o princípio da capacidade contributiva, Guicciardini fundamenta suas célebres*

---

**Teoria Geral do Direito Tributário.** 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2.3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2. p. 481).

<sup>623</sup> “... Tal idéia precisou-se na Idade Média, pelo que se pode depreender do pensamento de São Tomás de Aquino, para quem cada um devia pagar tributos *secundum facultatem* ou *secundum equitatem proportionis...*” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 15)

<sup>624</sup> O primeiro sistema que a produz é o do chamado mercantilismo. Mas, antes de constituir-se este último, existiam por toda parte duas coisas: a política fiscal e a política do bem-estar, e esta última no sentido de garantir, na medida habitual, o sustento. (WEBER, Max. **Economia e Sociedade – Fundamentos da Sociologia Compreensiva.** Volume II. Tradução Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília/São Paulo: Universidade de Brasília e Imprensa Oficial de São Paulo, 1999, ISBN 8523003908 e 8570602529, p. 520).

<sup>625</sup> WEBER, Max. **Ensaio de Sociologia.** Volume II. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982, p. 218.

*considerações a respeito do imposto progressivo, com rara antevisão das modernas doutrinas...*<sup>626</sup>.

Também ADAM SMITH referiu-se à contribuição conforme a capacidade, conectando o tema com a igualdade da tributação:

*...Os súditos de todo Estado devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, na proporção de suas respectivas capacidades; ou seja, na proporção dos benefícios que recebem sob a proteção do Estado. As despesas do governo para com os indivíduos da nação são despesas para a manutenção da grandeza do Estado, a qual estão obrigados a contribuir todos na proporção de seus interesses junto ao Estado. A observância (ou inobservância) desta máxima conduz à igualdade ou desigualdade da tributação...*<sup>627</sup>.

A doutrina parece atribuir a GRIZIOTTI o mérito de introduzir o tema como objeto de preocupação da ciência jurídica<sup>628</sup>. PEREZ DE AYALA observa a respeito que:

*...GRIZIOTTI que foi quem aperfeiçoou definitivamente o conceito de 'causa' elaborado por RANELETTI, situou-se inicialmente afirmando que a causa da obrigação tributária encontra-se na participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares que derivam da atividade e da própria existência do Estado, e posteriormente, influído por JARACH, retificou parcialmente dizendo que a causa é a capacidade contributiva enquanto sintoma daquela participação. Contudo, a obra de GRIZIOTTI e seus seguidores sofreu derrotas extremas. Não é demais resumir aqui, de forma breve, uma*

---

<sup>626</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2.3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2. p. 480.

<sup>627</sup> Tradução livre com base no original em inglês: "...I. The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate. In the observation or neglect of this maxim consists what is called the equality or inequality of taxation..." (SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, disponível em <<http://www.dominipublico.gov.br/pesquisa/PesquisaObraForm.do>>, acesso em 16/08/2007).

<sup>628</sup> "... A introdução do tema como objeto de preocupação da Ciência Jurídica deveu-se ao trabalho do professor Benvenuto Griziotti, em 1929, e da escola de seus discípulos, conhecida como Escola de Pavia, uma vez que, até então, o assunto continuava restrito à apreciação dos estudiosos da Ciência das Finanças. Para Griziotti, a capacidade contributiva era a própria causa da obrigação tributária..." (COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 17).

*posição de equilíbrio a respeito da obra do ilustre autor, que foi um primeiro passo na doutrina...*<sup>629</sup>.

Em nosso país, foi na Constituição de 1946 que, expressamente, consagrou o postulado da capacidade contributiva, como relata REGINA HELENA COSTA:

*...No Brasil, após a Constituição Imperial, as Cartas de 1891, 1934 e 1937 mostraram-se tímidas ou omissas a respeito de algum dispositivo que prestigiasse o postulado da capacidade contributiva. Foi somente com a democrática Constituição de 1946, que o princípio ganhou o merecido realce, face à dicção de seu artigo 202, assim vazado: 'Art. 202 – Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.'...*<sup>630</sup>.

A Constituição de 1988 manteve parcialmente (ao substituir “tributos” por “impostos”), em seu artigo 145, parágrafo 1º, a previsão expressa quanto a capacidade contributiva, ao preceituar que “... Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”.

MOSCHETTI nos adverte, contudo, que ainda estamos longe de alcançar um conceito completo de capacidade contributiva:

*...Este primeiro exame das mais recentes contribuições doutrinárias demonstra que a interpretação do conceito de capacidade contributiva está longe de ter-se completado. A tese que se refere à fruição dos serviços públicos é apriorística e não isenta de contradições. A tese que invoca os princípios tutelares da economia privada, parte de uma justa constatação dos limites da teoria tradicional e situa exatamente a solução do problema (investigando a conexão do artigo 53 e dos valores fundamentais contidos na Constituição) mas se mostra mais atenta ao aspecto garantista (tutela dos interesses do*

---

<sup>629</sup> “... GRIZIOTTI, que fue el que perfeccionó decisivamente el primitivo concepto de ‘causa’ que elaborase RANELETTI, se situo inicialmente afirmando que la causa de la obligación tributaria ha de encontrarse en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia misma del Estado, y posteriormente, influido por JARACH, rectificó en parte diciendo que la causa es la capacidad contributiva en cuanto síntoma de aquella participación. Con todo, como al enjuiciar la obra de GRIZIOTTI y sus seguidores las valoraciones han sólido seguir derroteros extremos. No estará de más resumir aquí de forma muy breve, una posición de equilibrio respecto a la obra del ilustre autor, que empieza a abrirse paso en la doctrina...”. (PEREZ DE AYALA, Jose Luis; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario**. Tomo I, 5ª Edição. Madrid: EDERSA, 1989, ISBN 8471306298. p. 174).

<sup>630</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 18.

*contribuinte individual) que ao aspecto solidário (tutela do interesse público) do princípio da capacidade contributiva...<sup>631</sup>.*

Aqui pretendemos examinar a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos sujeitos passivos tributários e verificar se é possível admiti-la (ou não) em favor das pequenas empresas. Não se vai além, aqui, de pretender introduzir uma breve reflexão sobre o tema.

## **2. Conceito de capacidade contributiva.**

A expressão “capacidade contributiva” (também chamada por alguns de “capacidade econômica do contribuinte”) é uma expressão que, embora utilizada amiúde, enseja margem a ambigüidades, como observa BECKER:

*...Tomada em si mesma, a locução ‘capacidade contributiva’ – salienta Emílio Giardina – significa apenas: possibilidade de suportar o ônus tributário... Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações...<sup>632</sup>.*

Não obstante, vários autores tentaram (e tentam) conceituar a capacidade contributiva.

Uma teoria (tendo por defensor, dentre outros, GAFFURI) estabelece que só é capacidade contributiva aquela riqueza que possa ser extraída sem prejudicar a sobrevivência da organização econômica gravada<sup>633</sup>. A sobrevivência da economia

---

<sup>631</sup> “... 8. Este primer examen de las más recientes aportaciones doctrinales demuestra ya que la interpretación del concepto de capacidad contributiva está lejos de haberse completado. La tesis que se refiere al disfrute de los servicios públicos es apriorística y no exenta de contradicciones. La tesis que invoca los principios tuteladores de la economía privada, parte de una justa constatación de los límites de la teoría tradicional y sitúa exactamente la solución del problema (investigando la conexión del artículo 53 y los valores fundamentales contenidos en la constitución) pero se muestra más atenta al aspecto garantista (tutela del interés público) del principio de capacidad contributiva...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGOS, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0. p. 96).

<sup>632</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2.3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2. p. 481.

<sup>633</sup> GAFFURI, L’attitudine alla contribuzione, p. 152, in MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGOS, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0, p. 74: “... En particular, puesto que la sobrevivencia de la economía privada quedaría excluida si el Estado pretendiese detraer ‘no solo el fruto parcial, referido a un determinado periodo de tiempo de la fuente productiva en posesión privada, sino también y sobre todo la propia fuente’...”.



privada ficaria excluída se o Estado, além de extrair o fruto, pretendesse esgotar a própria fonte. Assim, o legislador tributário não poderá assumir como pressuposto do tributo uma riqueza atual que constitua fonte produtiva; ao inverso, o incremento futuro desta riqueza será suscetível à tributação.<sup>634</sup>

MOSCHETTI critica esta tese, demonstrando que ela diverge claramente da opinião mais comum, que considera manifestações típicas da capacidade contributiva a renda e o patrimônio. Observa ainda que:

*...o perigo hipotético para a economia privada está contradito pela experiência dos países capitalistas avançados que há vários decênios aplicam o imposto sobre o patrimônio (às vezes com tipos ligeiramente progressivos) e têm, não obstante (e, melhor, graças a ele) uma economia privada mais ampla e eficiente que a italiana...*<sup>635</sup>.

Outra tese (defendida, dentre outros, por MAFFEZZONI<sup>636</sup>) propõe a relação entre capacidade contributiva e a fruição de serviços públicos.

MOSCHETTI também critica esta posição, observando que:

*...para esta doutrina, a tese tradicional violaria (em primeiro lugar) o princípio da igualdade, posto que permitiria impor, a idêntica capacidade econômica, igual prestação tributária tanto a quem manifesta signos de desfrute de serviços públicos como a quem não os manifesta, por exemplo, tanto ao estrangeiro que*

---

<sup>634</sup> Tradução livre a partir da versão, em espanhol, de GALLEGÓ e VAZQUEZ: “... Sólo es capacidad contributiva aquella riqueza que pueda ser detrída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada. En particular, puesto que la supervivencia de la economía privada quedaría excluida si el Estado pretendiese detraer ‘no sólo el fruto parcial, referido a un determinado período de tiempo de la fuente productiva en posesión privada, sino también y sobre todo la propia fuente’, el legislador tributario no podrá asumir como presupuesto del tributo una riqueza actual que constituya fuente productiva; a la inversa, el incremento futuro de esta riqueza será de suyo susceptible de exacción...” MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGÓ, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0).

<sup>635</sup> MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGÓ, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0. p. 79.

<sup>636</sup> “... (31) MAFFEZZONI, La Capacitá contributiva nel diritto finanziario, cit., 58; Idem, Profili di una teoria giuridica generale dell’imposta, Milán, 1969, p. 22...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGÓ, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0, p. 82).

*transita ocasionalmente pelo país como a quem opera nele estavelmente...*<sup>637</sup>.

Complementa informando que a doutrina tradicional é contrária a esta relação<sup>638</sup>.

Distinguem-se, portanto (segundo MOSCHETTI) os ingressos públicos entre contributivos (aqueles aptos à contribuição, conforme a capacidade contributiva) e os comutativos, “... *os que encontram sua justificativa na troca de utilidades são ingressos a título comutativo...*”<sup>639</sup>.

Faz-se necessário, portanto, admitirmos que o conceito jurídico de capacidade contributiva é distinto de noções próximas, oriundas das demais ciências (p.ex. Direito Financeiro e Economia). Como bem expôs MOSCHETTI: “... *O princípio da capacidade contributiva não pode ser interpretado somente com base na ciência econômica, pois esta é incapaz de oferecer critérios interpretativos determinados e unívocos...*”<sup>640</sup>.

A interpretação do princípio da capacidade contributiva precisa ser feita em consonância com os princípios constitucionais.

Para uma adequada construção de um conceito jurídico de capacidade contributiva, o primeiro (e decisivo) passo é observar que não coincide com a

---

<sup>637</sup> MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEG0, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0. p. 83.

<sup>638</sup> “... Una tesis todavía más reciente ha sometido a una crítica rigurosa el concepto de capacidad contributiva y ha propuesto referir la capacidad contributiva a las manifestaciones de disfrute de los servicios públicos...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEG0, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0).

<sup>639</sup> “... Constituyen cumplimiento de un deber de solidaridad y se encuadran en el artículo 53, sólo aquellos tributos que estén justificados por un hecho particular del contribuyente (renta, patrimonio, gasto, etc.) prescindiendo del disfrute de un bien o servicio públicos. Sólo estos son ingresos a título contributivo, mientras los que encuentran su justificación en un intercambio de utilidades son ingresos a título comutativo...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEG0, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0. p. 145).

<sup>640</sup> “... Si bien el principio de capacidad contributiva ha visto la luz en el ámbito de la ciencia económica, no podemos remitirnos inmediatamente a ella puesto que no está en situación de suministrarnos por si mismo criterios interpretativos determinados y unívocos...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEG0, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0. p. 110).

capacidade econômica (embora esta seja um pressuposto daquela). Como demonstra MOSCHETTI: “... *Se é certo que não pode haver capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica, também é certo que podem existir capacidades econômicas que não demonstram aptidão para a contribuição...*”<sup>641</sup>.

A capacidade econômica, portanto, é pressuposto da capacidade contributiva, mas sobre ela se agregam valores jurídicos que determinam selecionar, dentre os eventos econômicos, aqueles aptos à contribuição, na lição de GRUPENMACHER: “... *Capacidade Contributiva pressupõe capacidade econômica, que corresponde à potencialidade econômica, aptidão para contribuir por possuir patrimônio renda ou disposição desta através de consumo...*”<sup>642</sup>.

A capacidade contributiva, assim, não está em toda manifestação de riqueza, mas apenas naquela que se revelar idônea a concorrer aos gastos públicos, à luz das exigências constitucionais<sup>643</sup>.

É que a capacidade contributiva não é regida pelas regras da economia, mas sim pelos princípios constitucionais. O primeiro deles o da igualdade, como demonstra CARRAZA:

*...O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa*

---

<sup>641</sup> “... Precisemos ahora que la capacidad contributiva, aun presuponiendo la capacidad económica, no coincide totalmente con ella. Si bien es cierto que no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, también es cierto que pueden existir capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGÓ, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0.p. 275-276).

<sup>642</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Artigo: **A Reforma Tributária e a Afronta aos Direitos Fundamentais**, Revista Fórum de Direito Tributário, Volume 5, set-out/2003.

<sup>643</sup> “... Capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGÓ, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0.p. 277).

*pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza...*<sup>644</sup>.

MOSCHETTI, ao examinar o princípio da capacidade contributiva, identifica a conexão também com o princípio da solidariedade:

*...Portanto, a prestação tributária está considerada no artigo 53 sob o aspecto de cooperação geral para conseguir um fim que interessa não só ao indivíduo, mas a toda comunidade em que aquele se insere. Estão presentes todos os elementos do dever de solidariedade: o sacrifício de um interesse individual, a ausência ou irrelevância de uma contraprestação direta e a finalidade de interesse coletivo...*<sup>645</sup>.

A capacidade contributiva, além disso, deve respeitar a liberdade de iniciativa econômica e a propriedade privada. Mas muitos outros princípios constitucionais são afins à capacidade contributiva, como a progressividade e seletividade tributárias. Neste sentido, explica AMARO

*...O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou de livre exercício de sua profissão, ou a livre disposição de sua empresa, ou o livre exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica...*<sup>646</sup>.

---

<sup>644</sup> CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, ISBN 9788574208091. P. 87.

<sup>645</sup> “... Por tanto, la prestación tributaria está considerada en el artículo 53 bajo el aspecto de la cooperación general para conseguir un fin que interesa no ya al individuo, sino a toda la comunidad en que aquél se inserta. Están presentes todos los elementos del deber de solidaridad: el sacrificio de un interés individual, la ausencia o irrelevancia de una contraprestación directa y la finalidad de interés colectivo...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEG0, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0.p. 124).

<sup>646</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 10ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2004. ISBN 8502046462. P. 137.

A capacidade contributiva, então, assume (pelo menos) duas importantes funções, como explica FABO:

*...o princípio da capacidade econômica cumpre, no ordenamento espanhol, dupla função. Por um lado, manifesta-se como fundamento que justifica o próprio fato de contribuir e, portanto, constitui o elemento indissociável da tipificação legal impositiva que legitima o tributo. E, por outro, é a medida ou proporção da contribuição individual dos sujeitos obrigados a sustentar os gastos públicos...*<sup>647</sup>.

O gravame, então, não deve atingir a totalidade dos bens e rendas do sujeito passivo, mas a riqueza suficiente para fazer frente ao ônus tributário. A capacidade contributiva, segundo FABO, tem conteúdo autônomo, qual seja: “... a titularidade dos meios econômicos, com a posse de uma riqueza suficiente para fazer frente ao pagamento do tributo...”<sup>648</sup>.

O legislador, portanto, submisso ao princípio da capacidade contributiva, deve assumir uma postura seletiva, em relação aos fatos e atos econômicos passíveis de figurar no aspecto material da hipótese de incidência tributária. Como afirma PEREZ DE AYALA: “... na relação impositiva o critério justificativo, a razão última pela qual a lei toma um fato da vida como pressuposto de uma obrigação tributária, é a existência de uma capacidade contributiva da qual dito fato pode se considerar índice ou sintoma...”<sup>649</sup>.

BECKER classifica estes atos/fatos com a expressão “signos presuntivos de riqueza”:

---

<sup>647</sup> “... el principio de capacidad económica cumple en nuestro ordenamiento una doble función. Por una parte, se manifiesta como fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima el tributo. Y, por otra, es la medida o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos...” (FABO, Diego Marin-Barnuevo. **La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF**. Madrid: Constitución y Leyes, 1996. ISBN 8478792767., p. 21).

<sup>648</sup> “... Por otro lado, y en lo que respecta al principio de capacidad económica o de capacidad contributiva, tiene un contenido esencial que se identifica con la titularidad de medios económicos, con la posesión de una riqueza suficiente para hacer frente al pago de los tributos...” (FABO, Diego Marin-Barnuevo<sup>648</sup>. **La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF**. Madrid: Constitución y Leyes, 1996. ISBN 8478792767, p. 20).

<sup>649</sup> PEREZ DE AYALA, Jose Luis; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario**. Tomo I, 5ª Edição. Madrid: EDESA, 1989, ISBN 8471306298, p. 173.

*...Nos países cuja Constituição juridicizou o ‘princípio da capacidade contributiva’, convertendo-o em regra jurídica constitucional, o legislador está juridicamente obrigado a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável...<sup>650</sup>.*

Portanto, fala-se de uma capacidade contributiva objetiva, e não subjetiva, como leciona CARRAZA:

*...A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietários de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis, etc.) (...) Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza...<sup>651</sup>.*

É que, na feliz síntese de MILLAN, a capacidade contributiva começa na riqueza não destinada à manutenção vital: “... Desta perspectiva deve-se afirmar que nem toda capacidade econômica constitui capacidade contributiva, mas que, como afirma Forte, esta ‘começa onde a riqueza não está destinada às necessidades mínimas da vida’.”<sup>652</sup>.

O Estado, ao pretender tributar os “signos presuntivos de riqueza” dos sujeitos passivos, não pode se restringir a uma análise puramente econômica ou retributiva. As realidades produzidas pela economia privada são, sem dúvida, o ponto de partida, mas a tributação deve ser válida, à luz do Direito. Portanto, como lembra MOSCHETTI:

---

<sup>650</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2.3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2. p. 528.

<sup>651</sup> CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, ISBN 9788574208091. P. 90.

<sup>652</sup> “... En realidad, la doctrina ha coincidido en señalar que el mínimo exento constituye una consecuencia lógica de la tributación conforme la capacidad contributiva, siempre que la misma haya sido entendida como capacidad económica apta para la contribución. Desde esta perspectiva debe afirmarse que no toda capacidad económica constituye capacidad contributiva, sino que, como afirma FORTE, ésta ‘comienza donde la riqueza no está ya destinada a las necesidades mínimas de la vida...’ (MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español**. Madrid: Marcial Pons, 1999, ISBN 847248730X. Madrid: Marcial Pons, 1999, ISBN 847248730X, p. 31).

*...Em consequência, ao gravar os recursos indicados mais acima é necessário: 1. eximir, em qualquer hipótese, uma parte correspondente ao mínimo vital pessoal e familiar; 2. E ter em conta todos aqueles gastos e elementos passivos que, ainda que não inerentes à produção da renda, influem em qualquer caso sobre a situação econômica do contribuinte...*<sup>653</sup>.

Em conclusão, o princípio da capacidade contributiva, presente em nossa Constituição e no direito comparado, e apesar das ambigüidades e dificuldades de interpretação, possui um conceito jurídico estável, que se afasta do conceito de capacidade econômica.

### 3. A capacidade contributiva nos tributos extrafiscais

Parece-nos pertinente, ao tema esposado, investigar se o princípio da capacidade contributiva é aplicável aos *tributos extrafiscais*.

AMARO lembra-nos o que se entende por tributos extrafiscais:

*...Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos à entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias. A extrafiscalidade, em maior ou menor grau, pode estar presente nas várias figuras impositivas.*<sup>654</sup>

GRUPENMACHER justifica, com propriedade, a *ratio* da função extrafiscal dos tributos:

---

<sup>653</sup> “... En consecuencia al gravar los recursos indicados más arriba es necesario: 1) eximir en todo caso una parte correspondiente al mínimo vital personal y familiar; 2) y tener en cuenta todos aquellos gastos y elementos pasivos que, aun no siendo inherentes a la producción de la renta, influyen en cualquier caso sobre la situación económica del contribuyente...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGO, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0.p. 266).

<sup>654</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 10ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2004, ISBN 8502046462, p. 89.

*...O Estado social é necessariamente intervencionista. Nele, o tributo deixa de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça. Vale-se do princípio da capacidade contributiva como meio de onerar aqueles economicamente mais favorecidos, sendo utilizado também de forma extrafiscal, criando benefícios para regiões mais pobres. Dessa forma, a observância do princípio da igualdade no tratamento atribuído ao sujeito passivo, seja na fase legislativa, seja na fiscalização e arrecadação de tributos é um forte instrumento de redistribuição de riquezas...*<sup>655</sup>.

A questão que se coloca é se, mesmo no desempenho de funções extrafiscais, os tributos devem (ou não) observar a capacidade contributiva. Concordamos com a visão de MOSCHETTI, que submete a análise à ótica do respeito à liberdade de iniciativa e à propriedade privada:

*...Devem ser respeitados, em particular, os direitos fundamentais relativos à liberdade de iniciativa econômica e à propriedade privada. As intervenções de incentivo ou de dissuasão são, desde logo, legítimas enquanto se limitam a fazer mais ou menos atrativas certas atividades econômicas, modificando os termos de conveniência oferecidos pelo mercado e deixando, portanto, em liberdade substancial, ainda que condicionada, a iniciativa econômica. Tornar-se-iam, ao revés, ilegítimas se tivessem como consequência a impossibilidade prática de empreender ou manter determinadas atividades...*<sup>656</sup>.

BECKER, ainda, observa que não existe qualquer contradição entre o princípio da capacidade contributiva e a função extrafiscal dos tributos. Ao contrário, é decorrência (no mais das vezes) da aplicação deste princípio, pois: “... a tributação extrafiscal, ao criar ou aumentar um tributo e ao isentar ou reduzir outro tributo,

---

<sup>655</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Artigo: **A Reforma Tributária e a Afronta aos Direitos Fundamentais**, Revista Fórum de Direito Tributário, Volume 5, set-out/2003.

<sup>656</sup> “... Deben ser respetados, en particular, los derechos fundamentales relativos a la libertad de iniciativa económica y a la propiedad privada. Las intervenciones de incentivo o de disuasión son, desde luego, legítimas mientras se limitan a hacer más o menos atractivas ciertas iniciativas económicas, modificando los términos de conveniencia ofrecidos por el mercado y dejando, por tanto en libertad sustancial, aunque condicionada, la iniciativa económica. Se tornarían, en cambio, ilegítimas si tuvieran como consecuencia la imposibilidad práctica de emprender o mantener determinadas actividades...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGU, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0.p. 291).



*sempre poderá e deverá (existindo regra jurídica constitucional em exame) fazê-lo em relação à riqueza do contribuinte e resguardando o mínimo indispensável...”*<sup>657</sup>.

E, na verdade, a função extrafiscal dos tributos hoje é aplicada em todos os Estados modernos, não como exceção, mas (também) por força do princípio da capacidade contributiva, como esclarece MOSCHETTI:

*...Limitamo-nos a constatar que, de fato, hoje todos os Estados modernos, após uma longa evolução, utilizam o imposto com fins econômicos e sociais; isso confirma a tese, aqui sustentada, de que o artigo 53 não só não exclui tal utilização, mas que, pelo contrário, a requer, nos limites em que a capacidade econômica, para ser capacidade contributiva, deve qualificar-se à luz das exigências coletivas...”*<sup>658</sup>.

Em verdade, é possível identificar no Direito Positivo (inclusive em nosso país) diversos tributos onde a função extrafiscal predomina. Podemos lembrar (a guisa de exemplo) das inúmeras formas de isenções, benefícios fiscais, reduções de alíquota e assemelhados, conferidos aos sujeitos passivos (inclusive e preferencialmente às pessoas jurídicas, em especial sociedades empresárias).

#### **4. A capacidade contributiva e o sujeito passivo tributário**

Sujeito passivo da relação jurídica tributária, diz CARVALHO “... é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou

---

<sup>657</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2.3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2. p. 500.

<sup>658</sup> “... Nos limitamos a constatar que, de hecho, hoy todos los Estados modernos, tras una larga evolución, utilizan el impuesto con fines económicos y sociales; esto confirma la tesis, aquí sostenida, de que el artículo 53 no sólo no excluye tal utilización, sino que, por el contrario, la requiere, en los limites en que la capacidad económica, para ser capacidad contributiva, debe cualificarse a la luz de las exigencias colectivas...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGU, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0. p. 283).

formais...”<sup>659</sup>. Diz-se que possui “*capacidade tributária passiva*”, ou, na expressão de VILLEGAS, “*destinação legal tributária*”<sup>660</sup>.

JARACH acrescenta que a capacidade tributária passiva é distinta da capacidade civil, pois o incapaz (aos olhos do Direito Civil) pode possuir capacidade tributária passiva (como, aliás, preceitua nosso Código Tributário Nacional). Complementa que é capaz (para a sujeição passiva tributária) o sujeito ao qual, pela natureza do fato impositivo, este pode ser atribuído<sup>661</sup>.

Não se confunde, todavia, *capacidade tributária passiva* e *capacidade contributiva*. Enquanto a primeira se refere ao critério pessoal da regra matriz de incidência (em geral, definida em lei), a capacidade contributiva constitui princípio constitucional<sup>662</sup>.

---

<sup>659</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8ª, 10ª e 14ª edição. São Paulo: Editora Saraiva. 1996, 1998, ISBN 8502023306 (10ª edição). P. 304.

<sup>660</sup> “... Destinatário legal tributário, na feliz concepção de Hector Villegas, é ‘o personagem envolvido e incluído, participe no acontecimento do fato impositivo e a quem uma norma jurídica obriga a sofrer a carga do tributo, ligada, como consequência, à hipótese de incidência condicionante’.” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 58).

<sup>661</sup> “... Se suele afirmar que la diferencia entre capacidad de derecho privado y capacidad tributaria consiste en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado lo son también para el derecho tributario, pero que hay sujetos que no poseen capacidad de derecho privado y que, sin embargo, son considerados sujetos pasivos en el derecho tributario. Esto es cierto: sin embargo, no excluye la posibilidad de que, a pesar de la capacidad jurídica de un sujeto, el hecho imponible que prima facie debería serle atribuido, se atribuya a otro sujeto, pasando por alto la capacidad jurídica del primero, por ser el segundo el sujeto al cual económica y efectivamente corresponde la capacidad contributiva, causa del tributo. El problema ya ha sido tratado en cuanto hemos hablado de la naturaleza económica del criterio de atribución y de la autonomía dogmática del derecho tributario frente al derecho privado en lo que se refiere precisamente a la atribución: tenemos que volver ahora sobre el argumento, demostrando que la capacidad tributaria se resuelve en la imputabilidad del hecho imponible: es tributariamente capaz el sujeto al cual, por la naturaleza del hecho imponible, éste puede ser atribuido...” (JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 3ª edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, ISBN 9502000544. P. 189).

<sup>662</sup> “... Sainz de Bujanda alerta para que não se confunda a noção de capacidade tributária passiva com a de capacidade contributiva. Anota, *in verbis*: “Hay que tener buen cuidado en no confundir la noción constitucional de capacidad contributiva a la que ahora me estoy refiriendo - con el concepto de capacidad jurídica tributaria pasiva. La noción constitucional opera como límite al ejercicio del poder impositivo por el legislador ordinario: es, pues, un concepto que enmarca el despliegue de la normativa legal; el concepto de capacidad *stricto sensu*, deriva, en cambio, de la ley ordinaria, en cuanto que es ésta la que determina los requisitos que el ordenamiento exige para que las personas, naturales o jurídicas, puedan asumir una posición jurídica pasiva dentro de la relación jurídica tributaria, en la que el sujeto activo es la Administración Pública. “La distinción es, como puede verse, transcendental. Una posible infracción, por el legislador ordinario, de la norma constitucional que impone el principio de la capacidad contributiva, podrá llevar aparejada la declaración de inconstitucionalidad del precepto que dé origen a la infracción; la existencia de una capacidad defectuosa del sujeto pasivo, dentro del ámbito de una relación jurídica tributaria, afectará, en cambio, al contenido obligacional de esa relación, mas no a la validez de la

A capacidade contributiva condiciona a seleção, pelo legislador, dos sujeitos passivos aptos a integrar a regra matriz, como esclarece MOSCHETTI:

*...Passemos agora do aspecto objetivo para o aspecto subjetivo, para perguntarmos quem é o sujeito que está “obrigado a contribuir aos gastos públicos” de acordo com a mesma norma. A questão não carece de importância, posto que o artigo 53 estabelece uma conexão entre “todos” (obrigados a contribuir) e “sua” própria capacidade contributiva. Isto comporta, de um lado, que quem é obrigado a contribuir aos gastos públicos deve pagar em razão da capacidade contributiva própria e não alheia; de outro, que a capacidade contributiva deve fazer surgir um dever de contribuir aos gastos públicos para os titulares da mesma e não para outros...<sup>663</sup>.*

Ou ainda, na lição de BECKER:

*...Primeira ressalva – Nos países cujo sistema jurídico encontra-se integrado com regra jurídica constitucional que impõe o ‘princípio da capacidade contributiva’, o legislador ordinário tem o dever jurídico de escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária: a) aquela pessoa de cuja renda ou capital, acima do mínimo indispensável, a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo...<sup>664</sup>.*

Possuir capacidade tributária passiva não é suficiente, portanto, para determinar que responda pela imposição tributária, uma vez que a pessoa pode não ter aptidão jurídica para suportá-lo.

---

norma en que el vínculo tributario encuentre su fundamento...”. (BUJANDA, Sainz de. Apud COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 59).

<sup>663</sup> “... Pasemos ahora del aspecto objetivo al aspecto subjetivo, para preguntarnos quién es el sujeto que está ‘obligado a contribuir a los gastos públicos’ de acuerdo con la misma norma. La cuestión no carece de importancia, puesto que el artículo 53 establece una conexión entre ‘todos’ (obligados a contribuir) y ‘su’ propia capacidad contributiva. Esto comporta, de un lado, que quienes contribuyen a los gastos públicos deben pagar en razón a la capacidad contributiva propia y no ajena; de otro, que la capacidad contributiva debe hacer surgir un deber de contribuir a los gastos públicos para los titulares de la misma y no para otros...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEG0, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0. p. 233).

<sup>664</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2.3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2, p. 280.

Exige-se que o sujeito passivo tenha o dever de solidariedade com as demais pessoas (o que exclui os estrangeiros não residentes, por exemplo) <sup>665</sup>.

Também é necessário que a incidência recaia sobre o sujeito ao qual se possa atribuir a capacidade contributiva (e desde que relacionado ao fato gerador), como explica JARACH<sup>666</sup>.

## 5. A eficácia do Princípio em relação às pessoas jurídicas

A tendência tradicional da doutrina é negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva às pessoas jurídicas. COSTA explica, a respeito:

*...Portanto, não é somente porque alguém formalmente pode ser sujeito passivo da relação jurídica tributária, que poderá nela figurar. Há que se verificar se, materialmente, estão presentes as condições que o fazem de sujeito passivo em potencial para efetivo contribuinte ou responsável. Do até aqui exposto, pode-se concluir que o conceito de capacidade contributiva é aplicável somente às pessoas físicas, não tendo nenhuma influência quanto às pessoas jurídicas. Essa, realmente, é a orientação majoritária...* <sup>667</sup>.

JARACH, citando ADRIANI, relata que o principal argumento neste sentido é que: “... não se pode estender o princípio da capacidade contributiva às sociedades sem mudar o significado próprio do princípio...” <sup>668</sup>.

---

<sup>665</sup> “... El ente público podrá imponer la obligación tributaria sólo a aquellas personas frente a las cuales pueda configurarse un deber de solidaridad hacia los demás miembros del grupo social, y esto requiere no una mera presencia momentánea en el territorio nacional, sino una vinculación duradera. La conexión con el ente impositor no despliega sus efectos sólo como límite de eficacia o de oportunidad de la ley tributaria, sino también como requisito mínimo, necesario para justificar un deber de solidaridad...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGOS, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0, p. 253).

<sup>666</sup> “... Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva...” (JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 3ª edición. Buenos Aires: Abeleto-Perrot, 1996, ISBN 9502000544. P. 168).

<sup>667</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 51.

<sup>668</sup> “... Puede ser que tenga razón Adriani, en cuanto afirma que no se puede extender el principio de la capacidad contributiva a las sociedades sin cambiar el significado del principio mismo...” (JARACH,

JARACH prossegue, explicando a posição de PUGLIESE e ADRIANI:

*...outra observação foi feita por PUGLIESE e ADRIANI para negar que o princípio da capacidade contributiva constitua seu fundamento. Afirma-se, a efeito, que este princípio tem significado somente para as pessoas físicas e não para as pessoas jurídicas. Esta afirmação, sem embargo, leva-nos a um conceito de capacidade contributiva próprio de certas doutrinas financeiras, segundo as quais somente as pessoas físicas podem ser tomadas em conta como sujeitos da imposição segundo o princípio da capacidade contributiva, porque as pessoas jurídicas não são senão ficções, que não possuem, pois, uma capacidade contributiva própria...*<sup>669</sup>.

Segundo JARACH, todavia, a capacidade contributiva pode ter como destinatário (ou beneficiário) uma pessoa jurídica. Argumenta que o conceito de capacidade contributiva, desenvolvido nas Ciências das Finanças, não coincide com o seu conceito jurídico. A Capacidade Contributiva, para o Direito, possui uma amplitude maior, segundo a qual as riquezas das pessoas (naturais ou jurídicas) são avaliadas quanto a aptidão de representar um fato impositivo<sup>670</sup>. Ou seja, se o Direito reconhece às pessoas jurídicas a possibilidade de dominar e possuir riquezas aptas à contribuição, também as torna aptas a figurarem como sujeitos passivos de obrigações tributárias, na medida desta aptidão.

---

Dino. **El Hecho Imponible**. 3ª edición. Buenos Aires: Abeleto-Perrot, 1996, ISBN 9502000544, p. 115-116).

<sup>669</sup> “En lo que se refiere a la imposición de los réditos o del capital de las sociedades anónimas, otra observación ha sido hecha por Pugliese y Adriani, para negar que el principio de la capacidad contributiva constituya su fundamento. Se ha afirmado, en efecto, que este principio tiene un significado solamente para las personas físicas y no para las personas jurídicas. Esta afirmación, sin embargo, nos lleva a un concepto de capacidad contributiva propio de ciertas doctrinas financieras, según las cuales solamente las personas físicas pueden ser tomadas en cuenta como sujetos de la imposición según el principio de la capacidad contributiva, porque las personas jurídicas no son sino ficciones, que no poseen, pues, una capacidad contributiva propia...” (JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 3ª edición. Buenos Aires: Abeleto-Perrot, 1996, ISBN 9502000544. P. 114-115).

<sup>670</sup> “... Pero esto no es sino otra manera de afirmar que el concepto de capacidad contributiva de la ciencia de las finanzas o de una determinada teoría financiera no es el mismo concepto del derecho tributario; éste es un concepto más genérico, en que solamente se reconoce que un aspecto de la riqueza de una persona, física o jurídica, es considerado suficiente para representar un hecho imponible y que la imposición se realiza según la magnitud del Hecho Imponible. No se puede dudar que, desde este punto de vista, también los impuestos sobre los réditos o el capital de las sociedades comerciales tienen como elemento característico del hecho imponible, como fundamento de la impositibilidad, el concepto de capacidad contributiva...” (JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 3ª edición. Buenos Aires: Abeleto-Perrot, 1996, ISBN 9502000544. P. 115-116).

Como explica COSTA, não há reais contradições entre a capacidade contributiva e sua aplicação às pessoas jurídicas<sup>671</sup>. Ao contrário, contradiz a interpretação sistemática da Constituição supor o contrário.

Como observa BECKER: “... O legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade (com as duas ressalvas abaixo indicadas) de escolher qualquer pessoa (física ou jurídica ou estatal) para sujeito passivo da relação jurídica tributária...”<sup>672</sup>. E assim ocorre porque as pessoas jurídicas, em nossa ordem constitucional e em diversas outras, são autorizadas a possuir patrimônio, a desenvolverem atividades econômicas (que lhe asseguram renda), a circularem mercadorias, industrializarem produtos, aplicarem seus recursos financeiros, enfim, a atuação das pessoas jurídicas no campo econômico é real, e não submissa estritamente à vontade das pessoas naturais que dela participam.

Vamos além: a capacidade econômica das pessoas jurídicas é (muito freqüentemente), superior à da maioria das pessoas naturais. Basta lembrar-se de setores econômicos restritos às pessoas jurídicas, como instituições financeiras (e que possuem, inegavelmente, capacidade econômica muito superior às pessoas físicas em geral).

Por outro lado, seria válido, no mundo contemporâneo continuar-se falando de uma pessoa jurídica que “não existe”, ou que é “somente uma ficção”, ou uma “projeção da personalidade de seus sócios, pessoas físicas”, e ao mesmo tempo olharmos janela afora as grandes corporações, as empresas transnacionais e multinacionais<sup>673</sup>?

Parece correto o pensamento de JARACH, quando afirma:

*...É precisamente uma tendência do direito moderno, e o direito tributário se une à tendência geral, de reconhecer cada vez mais a personalidade das entidades coletivas, em particular das sociedades comerciais. No direito tributário esta tendência é*

---

<sup>671</sup> “... Entendemos que, feitas pequenas adaptações ao conceito clássico, o postulado da capacidade contributiva tem aplicação também em relação às pessoas jurídicas, sem alteração de sua essência como vetor para o exercício de uma tributação justa em matéria de impostos...” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 60).

<sup>672</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2. P. 279.

<sup>673</sup> Muitas destas empresas, de acordo com as estatísticas, possuem faturamento superior a de vários Estados soberanos, dentre eles o Brasil.

*evidente: é claro, pois, que se deve admitir uma capacidade contributiva própria destas entidades. A limitação do conceito de capacidade contributiva às pessoas físicas está em contradição com a tendência associacionista moderna e com as tendências do direito a reconhecer personalidade a estas formas coletivas...*<sup>674</sup>.

Também BALEEIRO já reconhecia, à luz da Constituição de 1946, a aplicação do princípio da capacidade contributiva às pessoas jurídicas:

*Aquele dispositivo [CF/1946, art. 202] não distingue entre contribuintes, de sorte que compreende não só as pessoas físicas mas também as jurídicas, sem que, por isso, o legislador se permita ignorar os problemas financeiros peculiares a estas últimas, assunto de controvérsia entre doutrinadores e de diversidade de técnica financeira nos vários países...*<sup>675</sup>.

O problema se coloca, também, sobre a aplicação do princípio da igualdade que, vale lembrar, encontra expressão no nosso Sistema Tributário Nacional no artigo 150, inciso II:

*...é vedado...instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos...*<sup>676</sup>.

Importante observar que a Constituição se refere aos “contribuintes” como destinatários do princípio, e não somente às “pessoas naturais”. Como visto, o conceito de “contribuintes” pode atingir tanto pessoas naturais como jurídicas.

Neste sentido, CARRAZA:

---

<sup>674</sup> “... Desde el punto de vista jurídico, por lo menos, no es posible compartir esta opinión. Es precisamente una tendencia del derecho moderno, y el derecho tributario se une a la tendencia general, la de reconocer cada vez más la personalidad de las entidades colectivas, en particular la de las sociedades comerciales. En el derecho tributario esta tendencia es evidente: es claro, entonces, que se debe admitir una capacidad contributiva propia de estas entidades. La limitación del concepto de capacidad contributiva a las personas físicas está en contradicción con la tendencia asociacionista moderna y con las tendencias del derecho a reconocer personería a estas formas colectivas...” (JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 3ª edición. Buenos Aires: Abeleto-Perrot, 1996, ISBN 9502000544. P. 115).

<sup>675</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 270.

<sup>676</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. DOU 5/10/1988. Artigo 150, II.

*...Importante destacar que o legislador tem o dever, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos, não só de escolher fatos que exibam conteúdo econômico, como de atentar para as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas...*<sup>677</sup>.

CARRAZA prossegue fazendo interessante alusão ao princípio da pessoalidade (correlato à capacidade contributiva), quando afirma:

*...Podemos concluir, pois, que negar-se a compensação do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas é inconstitucional porque: ... (b) contraria o princípio da igualdade tributária (art. 150, II) além de atentar contra o caráter pessoal de que o tributo em tela deve revestir-se, por imperativa determinação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF)...*<sup>678</sup>.

Por outro lado, assim como as pessoas naturais, também é aplicável às pessoas jurídicas o requisito de “... eximir, em qualquer hipótese, uma parte correspondente ao mínimo vital pessoal e familiar...”<sup>679</sup>. É claro que, com as devidas adequações à realidade das pessoas jurídicas, como dispõe CALMON COÊLHO: “... o princípio da capacidade contributiva estende-se às pessoas jurídicas, as quais têm que satisfazer necessidades operacionais mínimas, sob pena de extinção...”<sup>680</sup>.

COSTA explica, neste sentido:

*...Assim também nos parece que as pessoas jurídicas ‘têm que satisfazer necessidades mínimas operacionais e de produtividade para sobreviverem como célula econômica e, ao depois, participarem no custeio da despesa pública, pois*

---

<sup>677</sup> CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, ISBN 9788574208091. P. 87.

<sup>678</sup> CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, ISBN 9788574208091. P. 117, Nota de rodapé 74.

<sup>679</sup> “... En consecuencia al gravar los recursos indicados más arriba es necesario: 1) eximir en todo caso una parte correspondiente al mínimo vital personal y familiar; 2) y tener en cuenta todos aquellos gastos y elementos pasivos que, aun no siendo inherentes a la producción de la renta, influyen en cualquier caso sobre la situación económica del contribuyente...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGO, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0.p. 266).

<sup>680</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. 10ª edição. Revista e Ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 95.



*demonstram inegável aptidão para tal ao manipularem recursos produtivos, numa palavra, riqueza’.*<sup>681</sup>

Mas, mesmo que se adote a visão tradicional (que exclui as pessoas jurídicas como destinatárias do princípio da capacidade contributiva) seria necessário compatibilizar esta visão com o princípio da igualdade.

A pergunta que se faz é a seguinte: como cumprir o mandamento da igualdade (que veda discriminações entre contribuintes, em questões tributárias) e, ao mesmo tempo, sustentar que a capacidade contributiva não se aplica às pessoas jurídicas?

Poder-se-ia argumentar que pessoas naturais e jurídicas não são “contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. Mas é necessário, então, comparar-se a capacidade econômica (no sentido econômico) de algumas pessoas naturais, integrantes das classes A e B em nossa sociedade, com a grande massa de pequenas empresas (a maioria familiares, compostas de ex-desempregados), e pensar novamente: atende aos princípios de Justiça Fiscal, insertos na Constituição, tal discriminação?

A “aparente” contradição de princípios (igualdade e capacidade contributiva) exigiria a ponderação deles, como leciona BARROSO:

*...Princípios contêm, normalmente, uma maior carga valorativa, um fundamento ético, uma decisão política relevante, e indicam uma determinada direção a seguir. ... Por isso a sua incidência não pode ser posta em termos de tudo ou nada, de validade ou invalidade. Deve-se reconhecer aos princípios uma dimensão de peso ou importância. ... A aplicação dos princípios se dá, predominantemente, mediante ponderação...*<sup>682</sup>

Portanto, basta que a regra matriz de incidência contemple as necessárias adequações entre as duas espécies de pessoas. Ou seja, mesmo que se concluísse pela não aplicação da Capacidade Contributiva às pessoas jurídicas (e, dentre elas, às pequenas empresas) restaria necessidade de ponderação com o princípio da igualdade, conduzindo ao mesmo resultado: a possibilidade de aplicação. Conforme demonstrado,

---

<sup>681</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 61.

<sup>682</sup> BARROSO, Luiz Roberto. Artigo: **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro**. (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, número 1, 2001.

aliás, há vários exemplos de institutos jurídicos, aplicáveis às pessoas jurídicas e com nítida inspiração no princípio da capacidade contributiva.

## **Seção 2. Capacidade contributiva nas pequenas empresas**

As pequenas empresas apresentam escassa capacidade contributiva, se comparadas com as empresas de maior porte. Conforme já analisamos antes<sup>683</sup>, a Constituição Brasileira de 1988 elegeu como critério diferenciador entre as empresas o seu “porte”, sendo que o principal índice deste porte seria o montante do faturamento. Se olharmos para outros países, onde há também tratamento favorecido às pequenas empresas, veremos (como já analisamos antes<sup>684</sup>) que há outros critérios semelhantes, tais como o faturamento anual, o capital investido ou o número de postos de trabalho.

A União Européia, segundo CERVERA<sup>685</sup>, já reconheceu oficialmente o desnível na capacidade contributiva em relação às pequenas empresas. Também no Brasil o Ministério da Fazenda, segundo RODRIGUES e VIOL<sup>686</sup>.

Em relação à Constituição brasileira, o Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas tem como um de seus objetivos a concretização do Princípio da Capacidade Contributiva, como afirmam BASSOLI e ZANLUCHI<sup>687</sup>. Não somente na redução do gravame tributário, mas também na praticabilidade da tributação, com o uso de sistemas mais eficientes e informatizados (neste sentido, BATALHA<sup>688</sup>).

---

<sup>683</sup> Ver a respeito Parte II, Capítulo 3, Seção 3 deste trabalho.

<sup>684</sup> Ver a respeito Parte I, Capítulo 2

<sup>685</sup> CERVERA, Rafael Calduch. **La política comunitaria en favor de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de instituciones europeas, ISSN 0210-0924, Vol. 8, Nº 3, 1981, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC). ISSN 0210-0924. P. 773.

<sup>686</sup> RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000.

<sup>687</sup> BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PEQUENAS EMPRESAS: MECANISMO PARA POSITIVAR VALORES E PRINCÍPIOS ECONÔMICO-CONSTITUCIONAIS**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006. ISSN 1677-809X. P. 136.

<sup>688</sup> BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989

É lícito concluir, diante do exposto, que o Princípio da Capacidade Contributiva é aplicável às pequenas empresas<sup>689</sup> e sua observância impõe, em conjunto com o Princípio do Tratamento Favorecido, que o Estado adote para este segmento tributação menos onerosa e mais simples. O mandamento é duplo: respeitar a capacidade contributiva e ao mesmo tempo estimular as pequenas empresas no Brasil.

Há algumas evidências, em nosso Direito e no direito comparado, de reconhecimento do princípio da capacidade contributiva em favor das pessoas jurídicas e, em especial, às de menor porte.

Na Confederação Suíça, por exemplo, a Constituição Federal prevê, expressamente, que no imposto federal direto “... *As pessoas jurídicas, qualquer que seja sua forma, devem ser obrigadas a pagar impostos, segundo sua capacidade econômica, de maneira mais igualitária possível...*”<sup>690</sup>.

MOSCHETTI dá outro exemplo, com base no Direito Positivo Italiano:

*...Analogamente, para desenvolver as zonas deprimidas centro-setentrionais, tem-se concedido a isenção por dez anos de todos os impostos diretos sobre a renda, a favor das novas empresas artesanais e das novas pequenas indústrias que ali se constituam em municípios inferiores a 10.000 habitantes...*<sup>691</sup>.

---

<sup>689</sup> Neste sentido: SA, Jose Wilson Macedo. **Estatuto da microempresa: Aspectos jurídico-tributários**. Revista de Direito Publico. São Paulo. Volume 19. Número 77. Páginas 209-216. Janeiro a Março. 1986. ISSN 0034-8015, p. 216.

<sup>690</sup> “...5. O imposto federal direto, segundo a alínea 1ª, letra c, será estabelecido segundo as seguintes regras: a) O imposto pode atingir o rendimento de pessoas jurídicas, assim como o rendimento líquido, o capital e as reservas de pessoas jurídicas. As pessoas jurídicas, qualquer que seja sua forma, devem ser obrigadas a pagar impostos, segundo sua capacidade econômica, de maneira mais igualitária possível...” (SUÍÇA, Constituição da Confederação. Artigo 41 Ter (E) 5. “a”, in BRASIL, Senado Federal. **Constituição do Brasil e Constituições Estrangeiras**. Volume II. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 1987, ISBN 8570180551, p. 880).

<sup>691</sup> Tradução livre: “... Análogamente, para desarrollar las zonas deprimidas centro-septentrionales, se ha concedido la exención por diez años de todos los impuestos directos sobre la renta, a favor de las nuevas empresas artesanais y de las nuevas pequeñas industrias que allí se constituyan en municipios inferiores a 10.000 habitantes...” (MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGÓ, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0, p. 284.

COSTA, por sua vez, lembra como exemplo de aplicação da capacidade contributiva a “*legitimidade das isenções concedidas às microempresas*”<sup>692</sup>.

Aliás o próprio tratamento “jurídico favorecido e diferenciado” dispensado às pequenas empresas é inspirado (dentre outros) no princípio da capacidade contributiva, pois a Constituição Federal brasileira de 1988 determina que a “*União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei*”<sup>693</sup>.

MACHADO, todavia, observa a necessidade de observância à Capacidade Contributiva, ao se conceder isenções<sup>694</sup>:

*...E certo que nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico e social deve ser estimulado (art. 170), e especificamente no sentido de que a lei poderá, em relação à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenham sua sede e administração no País, conceder tratamento favorecido (art. 170, IX). Não nos parece, todavia, sejam tais disposições capazes de validar regra isentiva de imposto de renda, a não ser que se trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas, ou aquelas que em geral são pertinentes ao considerado o mínimo vital. Isenção de imposto de renda a empresa industrial, a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional, sem qualquer consideração ao montante do lucro auferido, constitui flagrante violação do princípio da capacidade contributiva, especialmente se concedida por prazo muito longo, como acontece com certas empresas no Nordeste, favorecidas com isenção ou redução do imposto de renda há cerca de vinte e cinco anos...*

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal brasileiro, examinando o regime do SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

---

<sup>692</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 61.

<sup>693</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial de 5 de outubro de 1988, artigo 179.

<sup>694</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205613, p. 53.

Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), instituído pela Lei 9.317/1996 concluiu que “... não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta...”<sup>695</sup>. Apresenta-se clara a relação, na visão de nossa Excelsa Corte, entre o Princípio do Tratamento Favorecido e o Princípio da Capacidade Contributiva.

O regime do SIMPLES, de fato, adota alíquotas progressivas conforme a faixa de renda, prestigiando o princípio da capacidade contributiva, conforme observa DIAS:

*...No SIMPLES, o princípio da capacidade contributiva ficou resguardado. A progressividade neste novo sistema de tributação atenta satisfatoriamente à capacidade econômica dos contribuintes, como ensina Hugo de Brito Machado, citando Fritz Newmark: ‘O tema da tributação progressiva tem sido ponto de duradouras e fundas divergências. Parece-nos, todavia, que o tributo progressivo na verdade é o que mais adequadamente alcança a capacidade econômica das pessoas. Por isso, em atenção ao princípio da isonomia, diremos que o melhor critério discriminador, em se tratando de estabelecer normas de tributação, é o da capacidade econômica. Ainda que não seja possível adaptar-se com exatidão o dever fiscal individual à capacidade contributiva de cada contribuinte, a alíquota progressiva cumpre melhor que a proporcional o princípio da capacidade contributiva’. Assim, em relação ao princípio da capacidade contributiva, nada há de confrontador no SIMPLES...<sup>696</sup>.*

Desnecessário lembrar que a Lei Complementar 123, de 2006, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), em substituição aos regimes anteriores (inclusive SIMPLES Federal), não só manteve como ampliou a progressividade das alíquotas, graduando-as progressivamente conforme a faixa de receita bruta da pequena empresa.

---

<sup>695</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, ADIN 1.643. União Federal, Relator Min. Maurício Correa, DJU 14.03.2003). **No mesmo sentido:** STF 2ª. Turma, ARAI 452.642-1-MG, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, julgado em 13.12.2005, Revista dos Tribunais, volume 851, página 150.

<sup>696</sup> DIAS, Caroline Said. Artigo: **O Regime do SIMPLES FEDERAL**, in Revista Dialética de Direito Público, volume 54. São Paulo: Dialética, p. 18.

Também constitui exemplo, aplicável ao crédito tributário, os precedentes do Superior Tribunal de Justiça, no Brasil que, embora admitam a penhora de faturamento da empresa, estabelecem como uma das condições que “... c) o percentual fixado sobre o faturamento não torne inviável o exercício da atividade empresarial...”<sup>697</sup>. Há julgamentos que fixam o percentual em até trinta por cento<sup>698</sup>, outros que definem em vinte por cento<sup>699</sup>, o que evidencia a preocupação com a preservação do mínimo necessário, a que se referiu SACHA CALMON, linhas acima.

---

<sup>697</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ementa: “As turmas que compõem a Segunda Sessão deste Tribunal têm admitido a penhora sobre faturamento da empresa, desde que, cumulativamente: a) o devedor não possua bens ou se os tiver, sejam esses de difícil execução ou insuficientes para saldar o crédito demandado; b) haja indicação de administrador e esquema de pagamento (CPC, art. 678 e 719) e c) o percentual fixado sobre o faturamento não torne inviável o exercício da atividade empresarial...”. 3ª Turma, RESP 418129, rel. Min. Nancy Andrighi, j. 16.5.2002, unânime. **No mesmo sentido:** RSTJ 56/338, 109/107; STJ RT 801/155, 839/202, RT 808/312.

<sup>698</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma, RESP 287603, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU 26/5/2003.

<sup>699</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, MC 2753, Rel. Min. Gomes de Barros, DJU 20/9/2001.

## **PARTE III – O DIREITO DAS PEQUENAS EMPRESAS A UMA CARGA TRIBUTÁRIA MENOR**

### ***Capítulo 1. Na legislação tributária***

#### **Seção 1. Na legislação federal.**

##### **1. A Lei Complementar e a Emenda Constitucional n. 42/2003**

A emenda Constitucional nº 42/2003 trouxe nova redação ao artigo 146 da Constituição Federal de 1988 para assim dispor:

*Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239<sup>700</sup>.*

Passou a ser matéria de lei complementar, portanto, a “definição de tratamento favorecido e diferenciado às pequenas empresas”. Antes, esta matéria era tratada por leis ordinárias de todas as entidades federativas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

No âmbito da União, em matéria tributária, o tratamento favorecido vinha sendo disciplinado pela Lei Federal nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES. Usaremos, para designar este regime, a expressão corrente na literatura específica, ou seja, “SIMPLES Federal”.

A intenção do constituinte derivado, aqui, parece ter sido uniformizar e centralizar a administração e a regulamentação do tratamento favorecido em nosso País. Tanto que a mesma Emenda inseriu o artigo 94 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para dispor:

---

<sup>700</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 146, inciso III, letra “b”. Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003.

*...Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição...*

Prosseguiu além, incluindo parágrafo único no artigo 146 da nossa Constituição, para possibilitar a instituição de “*um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*”, e desde que observadas as condições estabelecidas pela própria Constituição, no mesmo artigo e parágrafo:

*...I - será opcional para o contribuinte;*

*II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;*

*III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;*

*IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes...*<sup>701</sup>.

Ao pretender unificar a administração e a legislação sobre o tratamento favorecido às pequenas empresas, o Constituinte parece ter dado continuidade ao propósito da Lei Federal 9.317/1996. Esta lei previa que o SIMPLES Federal poderia:

*...incluir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal - ICMS ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS devido por microempresas e empresa de pequeno porte, desde que a Unidade Federada ou o município em que esteja estabelecida venha a ele aderir mediante convênio...*<sup>702</sup>.

---

<sup>701</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 146, parágrafo único, incisos I a IV. Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003.

<sup>702</sup> BRASIL. LEI Nº 9.317, DE 5 DE DEZEMBRO DE 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Artigo 4º.



Argumenta-se que a arrecadação unificada e simultânea dos principais tributos devidos pelas empresas em geral seria capaz de ensejar a “simplificação” das obrigações, um dos objetivos do Princípio do Tratamento Favorecido. Isso porque as empresas optantes estariam sujeitas a uma só hipótese e base impositiva, prazos e demais obrigações acessórias, o que simplificaria a administração e reduziria, conseqüentemente, os custos burocráticos.

Por esta ótica, a inclusão do ICMS e do ISS no regime federal tornava-se prioritária, pois estes dois tributos apresentam regimes fiscais complexos, em face de alguns fatores.

O primeiro, sem dúvida, reside na multiplicidade de entidades competentes. A Federação brasileira possui vinte e seis Estados, um Distrito Federal e mais de cinco mil e quinhentos municípios, cada um deles legislando sobre os assuntos de sua competência e, por conseguinte, com potencial de incidência sobre as mesmas pequenas empresas.

A legislação desses tributos, por sua vez, apresenta um grau natural de complexidade, em face de sua forma peculiar de incidência (sobre operações). As múltiplas operações de uma mesma empresa são, em tese, fatos geradores destes tributos, o que multiplica as variáveis (e suas respectivas obrigações).

Outro fator é a grande incidência de regimes especiais. No ICMS, por exemplo, tem-se o regime de não-cumulatividade (o que, por si, é um sistema de administração complexa). Há ainda inúmeras isenções, benefícios fiscais, presunções legais, casos de responsabilidade e de substituição que, sujeitos a autonomia legislativa dos diversos entes, descortina um universo complexo até mesmo aos especialistas. O que dizer, então, às pequenas empresas familiares, ou aos ambulantes e trabalhadores desempregados que se dedicam à atividade de subsistência.

Os pequenos negócios, em regra, não estão preparados para resolver problemas complexos com legislação e práticas contábeis. Muito menos, dispõem de recursos para contar com bons assessores nestes assuntos. O regime da Lei 9.317, portanto, pretendia representar um caminho para simplificar o cumprimento de obrigações pelos pequenos negócios.

Não obstante inicialmente muitos Estados e Municípios tenham aderido ao SIMPLES Federal, celebrando convênios e delegando a Administração, com o passar dos anos esta adesão reduziu significativamente, como observam RODRIGUES e VIOL<sup>703</sup>. Os autores apontam como possíveis causas deste fenômeno fatores como o desinteresse das entidades descentralizadas em abrir mão de sua atividade fiscal (em especial do poder de legislar) e também o receio de terem sua autonomia mutilada. É possível lembrar outros, tais como: a) falta de flexibilidade e de atualização dos critérios de adesão no SIMPLES Federal. b) ausência de sintonia com as diferenças sócio-econômicas regionais no Brasil; c) ineficiência crescente do SIMPLES Federal na tarefa de desonerar as pequenas empresas, em especial em determinados setores econômicos.

CINTRA<sup>704</sup> relata a “Decadência do SIMPLES”, referindo-se ao regime instituído pela lei 9.317/96:

*...Cabe salientar que o Simples passou longos períodos com seus valores de enquadramento congelados. Isso gerou custos tributários crescentes em muitas atividades. Faturando mais, as empresas tiveram duas saídas: subfaturar ou não emitir notas fiscais para se manterem dentro dos limites de faturamento, ou então se sujeitarem ao lucro real ou presumido arcando com maior ônus tributário e sofrendo com o papelório. No final de 1998, o teto de enquadramento passou para R\$ 1,2 milhão/ano, mas houve uma majoração de alíquotas. Um primeiro retrocesso. No final de 2005, os valores de enquadramento foram reajustados em 100%. Se, de um lado, os novos valores para os tetos do Simples foram comemorados pelas empresas, de outro, a recente majoração das alíquotas causa enorme insatisfação. No dia 7 de março p.p., a Câmara dos Deputados aprovou a MP nº 275/05, elevando as alíquotas do Simples. Quando foi criado, em 1996, a alíquota nominal máxima era de cerca de 10%. Hoje, ela é quase o dobro...*

Diante deste cenário, e com base na reforma operada pela Emenda Constitucional n. 42/2003, surgiu a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte

---

<sup>703</sup> RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000, p. 47.

<sup>704</sup> CINTRA, Marcos. **A decadência do SIMPLES**. Consulex: Revista Jurídica, v.10, n.223, p.17, abr., 2006.

e promoveu diversas alterações na legislação até então vigente. As leis 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999, que dispunham sobre o Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas foram revogadas.

O artigo 12 da Lei Complementar instituiu o “*Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional*.”, também chamado por alguns de “Super Simples”. Trataremos este regime, doravante, como “*SIMPLES Nacional*”.

A Lei Complementar n. 123, em primeiro lugar, não trata apenas do Tratamento Favorecido Tributário, mas dispõe sobre “*normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*”<sup>705</sup>. Define, também, quais os assuntos prioritários em sua disciplina:

*I – à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;*

*II – ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;*

*III – ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.*<sup>706</sup>

---

<sup>705</sup> BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Artigo 1º.

<sup>706</sup> BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Artigo 1º, incisos I a III.

A primeira questão que surge em face do novo regime instituído pela Emenda Constitucional n. 42 é saber qual é, de fato, o âmbito de competência da Lei Complementar e seus efeitos sobre a legislação específica dos entes tributantes.

Segundo a interpretação de CARRAZA<sup>707</sup>, cabe a Lei Complementar, neste tema, traçar “normas gerais”, ou seja, regulamentar as normas Constitucionais, explicitando seus mandamentos. Não lhe é dado impor normas de observância obrigatória aos entes, pois sua função preponderante é impedir conflitos de competência e traçar normas gerais, e não suprimir a autonomia federativa. O autor parece detectar na Emenda n. 42 parcial inconstitucionalidade, nos dispositivos que procuram cercear o poder de legislar conferido pela Constituição a Estados, Distrito Federal e Municípios.

Prossegue CARRAZA argumentando que as competências tributárias foram definidas com precisão pela Constituição, bem como o próprio Princípio Federativo em si. A Lei Complementar não se presta, portanto, a mudar este esquema de divisão pois, se o fizesse, estaria alterando a Constituição, e não regulamentando-a<sup>708</sup>.

Neste sentido segue também AMARO<sup>709</sup>, quando observa que a lei complementar tem a função de “... *adensar o modelo constitucionalmente prefigurado de certos tributos...*” ou, mais especificamente, “... *dar tratamento sistemático a certas situações específicas, quando se lhe reconhece a função de definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte...*”.

O autor prossegue lembrando que a lei complementar também, em certos casos dedica-se a instituir tributos, função que “... *nada tem que ver com complementar a Constituição...*”<sup>710</sup>. É exemplo desta segunda função a instituição de empréstimos

---

<sup>707</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 908.

<sup>708</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 45-46.

<sup>709</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva. 2004. ISBN 8502046462, p. 165.

<sup>710</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva. 2004. ISBN 8502046462, p. 165

compulsórios, de que trata nossa Constituição, em seu artigo 148. Neste mesmo sentido, pronunciou-se CARVALHO<sup>711</sup>.

Neste sentido, lembramos da própria Constituição que, em seu artigo 24, disciplina a competência concorrente e, dentro dela, o tema “norma geral”:

*...§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.*

*§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.*

*§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.*

*§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário..”<sup>712</sup>.*

Nota-se, pela exegese constitucional, que as normas gerais possuem preferência sobre a legislação suplementar, mas não efeito extintivo (ou asfixiante) sobre esta. Parece-nos válido o raciocínio também aos Municípios, aos quais compete (por exemplo) “... legislar sobre assuntos de interesse local..., ou... suplementar a legislação federal e a estadual no que couber...”, ou ainda (e mais precisamente) “... instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei...”

<sup>713</sup>.

Segundo MORAES, em matéria de competência concorrente:

*...a competência do Estado-membro ou do Distrito Federal refere-se às normas específicas, detalhes, minúcias (competência suplementar). Assim, uma vez editadas as normas gerais pela União, as normas estaduais deverão ser particularizantes, no sentido de adaptação de princípios, bases,*

---

<sup>711</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502051105, p. 59.

<sup>712</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 24, parágrafos 1º a 4º.

<sup>713</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 30, incisos I a III.

*diretrizes a peculiaridades regionais (competência complementar)...*<sup>714</sup>.

A regra do artigo 179, por sua vez, que determina que a “... *União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado...*” assegura a continuidade da competência legislativa dos entes descentralizados em matéria de Tratamento Favorecido e Diferenciado.

Mas qual seria, então, o lugar do artigo 94 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, neste cenário? Vale recordar que este artigo (inserido também pela Emenda Constitucional n. 42/2003) estabelece que “... *os regimes especiais de tributação...*” destes entes cessarão a partir do início da vigência de Lei Complementar que definir o Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas.

Parece lícito concluir que o conjunto de nossa Constituição, após a Emenda Constitucional n. 42/2003 contém três temas distintos, todos cabendo na disciplina das leis complementares: a) Definição (em norma geral) de Tratamento Favorecido e Diferenciado; b) Regimes Simplificados para o ICMS, Contribuições das Empresas à Seguridade Social e do PIS/PASEP (inclusive modalidades não cumulativas e por substituição)<sup>715</sup>; c) Regime Único de Arrecadação<sup>716</sup> (o SIMPLES Nacional). Possui pertinência, aqui, as primeira e última hipóteses.

Quanto à definição de normas gerais sobre Tratamento Favorecido e Diferenciado, parece-nos que se aplica o regime constitucional da competência concorrente. A União define normas gerais, mantendo-se a competência suplementar dos Estados e do Distrito Federal (no que não conflitar com a norma geral) e também as competências peculiares dos Municípios, como as do artigo 30 de nossa Constituição. Não parece haver conflito aparente neste tema, a menos que a lei federal pretenda suprimir a autonomia legislativa dos entes descentralizados neste assunto.

---

<sup>714</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13ª edição. São Paulo: Atlas, 2003; ISBN 8522433526, p. 298.

<sup>715</sup> BRASIL. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 146, III, “d”, combinado com os artigos 155, II (ICMS), 195, I e §§12 e 13, e artigo 239.

<sup>716</sup> BRASIL. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 146, parágrafo único.

No que se refere ao Regime Único de Arrecadação, o parágrafo único do artigo 146, combinado com o artigo 94 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias são possíveis, a nosso ver, duas interpretações. A primeira, que este tema inclui-se como uma espécie de norma geral. A segunda, que se trata do uso de lei complementar (e de seu rigor formal) para função diversa, ou seja, instituir um Regime Único de Arrecadação.

A interpretação literal do parágrafo único conduz a segunda conclusão. Primeiro, porque o parágrafo único tem tema próprio (Regime Unificado de Arrecadação), enquanto as normas gerais são objeto do inciso III do artigo 146, ou seja, trata-se de dois temas distintos, inclusive topograficamente. Segundo, porque o *caput* do parágrafo único fala de “instituir”, e não de “normas gerais”. E finalmente, porque um “Regime Único de Arrecadação” é tema por demais peculiar, inapropriado para a figura da norma geral.

Não obstante seja isso que a exegese constitucional parece recomendar, por certo não foi a intenção do Constituinte. Este, acreditamos, propôs a lei complementar para este assunto com o intuito de tornar obrigatório, aos entes descentralizados, a adoção do Regime Único, como observa PAULSEN<sup>717</sup>. Mas, segundo AMARO<sup>718</sup>, uma lei complementar que se dedica a instituir tributos é complementar apenas na forma, e não em sua essência. Por isso é de se indagar se tal lei poderia mutilar a autonomia legislativa das entidades federativas e revogar sua legislação sobre Regimes Especiais, como fez o artigo 94 do ADCT de nossa Constituição. Segundo BARREIRINHAS<sup>719</sup>, este artigo da Emenda seria inconstitucional, por ferir a cláusula pétrea do pacto federativo, no que é acompanhado por alguns outros autores. O nosso Supremo Tribunal Federal ainda não se manifestou sobre o mérito deste assunto específico e o debate está em curso.

---

<sup>717</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9ª edição.** Porto Alegre: L. Advogado, 2007. ISBN 9788573484762, p. 110.

<sup>718</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 10ª edição. São Paulo: Saraiva. 2004. ISBN 8502046462, p. 166.

<sup>719</sup> BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Inconstitucionalidade do "Super Simples".** Revista Dialética de Direito Tributário. Volume 126, página 44. São Paulo: Dialética, março/2006.

Inobstante, o legislador constituinte (e depois dele o legislador complementar) parece haver tentado afastar a inconstitucionalidade por intermédio dos seguintes elementos: a) A possibilidade, aberta pela Constituição, no artigo 146, parágrafo único, inciso II, de se estabelecer condições de enquadramento diferenciadas por Estado, o que (veremos) vem sendo previsto em legislação de alguns Estados membros. b) O inciso III do mesmo artigo e parágrafo determina a partilha imediata e incondicionada dos recursos correspondentes aos entes descentralizados. c) A arrecadação, fiscalização e cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, conforme o mesmo artigo e parágrafo, inciso IV. d) A lei complementar 123 criou um órgão denominado “Comitê Gestor”, e submeteu o Regime Unificado a seu controle, além de delegar-lhe ampla função regulamentar.

Estes elementos procuram demonstrar (pensamos) que o Regime Unificado está sob o controle de todas as entidades federativas, e não apenas da União, e que a lei complementar que o regulamenta funcionaria como “lei nacional”, de observância obrigatória por toda a Federação. Este raciocínio (é de se reconhecer) não é totalmente isento de controvérsias. A principal está, sem dúvida, no fato de se discutir se a lei complementar pode (ou não) substituir as leis ordinárias federais, estaduais, distritais e municipais, ainda que sem suprimir sua função suplementar. Sobretudo, se esta lei complementar não estiver tratando de normas gerais.

Por outro lado, não vemos como seria possível um Regime Unificado de Arrecadação de forma diversa, sobretudo porque já se tentara, sem êxito, a unificação baseada na cooperação entre os entes federativos no SIMPLES Federal junto a Lei 9.317/1996.

Este tópico específico (parece-nos) ainda terá melhor e mais aprofundado desenvolvimento por parte da Doutrina.

## **2. Lei Complementar n. 123/2006 – SIMPLES NACIONAL**

O fato é que a Lei Complementar n. 123/2006 instituiu o Regime Unificado de Arrecadação, denominado “SIMPLES Nacional”, e já conta com a adesão explícita de diversas normas estaduais e municipais. Passamos a descrever, sucintamente, suas principais características.



Para a gestão do Regime Unificado de Arrecadação, a Lei Complementar instituiu o “Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” (ou simplesmente “Comitê Gestor do SIMPLES”). Trata-se de órgão administrativo colegiado, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por quatro representantes da União, dois dos Estados e Distrito Federal e mais dois dos Municípios.

Inicialmente, a União era representada por dois representantes da Secretaria da Receita Federal e mais dois da Secretaria da Receita Previdenciária. Estes dois órgãos, não obstante, sofreram fusão através da Lei 11.457 de 16 de março de 2007.

Não obstante, a fiscalização (em consonância com a Constituição) é compartilhada entre os entes federados:

*...A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 29 desta Lei Complementar é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município...<sup>720</sup>.*

A Lei Complementar manteve (praticamente) a definição de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, presente na Lei 9.317/1996 e suas alterações. Os destinatários do tratamento favorecido, em ambos os casos, serão os empresários e as sociedades simples e empresárias, a que se refere o Código Civil de 2002, devidamente registradas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

O critério de diferenciação entre Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (também chamadas “EPP”s) permaneceu o montante anual da receita bruta auferida por

---

<sup>720</sup> LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 - Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Artigo 33.

estas empresas (ou empresários). Serão consideradas Microempresas o empresário, a pessoa jurídica ou a ela equiparada, que auferir em cada ano calendário até duzentos e quarenta mil reais de receita bruta. Se auferir, no mesmo período, entre duzentos e quarenta e dois milhões e quatrocentos mil reais, será considerada Empresa de Pequeno Porte (EPP).

A receita bruta é definida, pela mesma norma, como o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, exceto vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos pelo empresário.

Além de auferir receita bruta compatível, as microempresas e empresas de pequeno porte não podem incidir em uma das muitas hipóteses de vedação previstas na Lei Complementar. A Lei Complementar (seguindo tendência presente na legislação anterior) prevê casos em que, mesmo com receita bruta reduzida, a pequena empresa não poderá usufruir do Tratamento Favorecido e Diferenciado que nela está previsto.

O legislador complementar preocupou-se, em primeiro lugar, em não estender o tratamento a pequenas empresas integrantes de grupos, conglomerados ou organizações maiores. Por isso, não se consideram “ME” ou “EPP” que tenham participação em seu capital de outra pessoa jurídica (ou que participe do capital de outra); que seja filial, sucursal, agência ou representação de pessoa jurídica estrangeira; cooperativas (exceto as de consumo); instituições financeiras (como bancos, caixas econômicas e assemelhadas); resultantes de cisão ou desmembramento de outra pessoa jurídica, nos últimos cinco anos, dentre diversos outros casos.

Em linhas gerais, os casos de vedação costumam prevenir que recebam tratamento favorecido e diferenciado: a) empresas aparentemente pequenas, mas integrantes de grupos econômicos maiores, nacionais ou estrangeiros; b) atividades econômicas próprias às grandes corporações, por necessidades econômicas ou jurídicas, como as instituições financeiras, fábricas de automóveis, entidades da Administração Pública, serviços de comunicação, grandes transportadoras (interestaduais e intermunicipais), energia elétrica, importação de combustíveis dentre outras; c) categorias ou ramos sujeitos a certas peculiaridades, como prestadores de serviços

intelectuais, consultoria, locação de mão de obra, etc.; d) contribuintes em situação irregular ou infratores, como devedores das Fazendas Públicas sem suspensão de exigibilidade.

As hipóteses de vedação já estavam presentes na Lei 9.317/1996, apresentando um rol amplo de situações não enquadráveis. Desde cedo se tornou um dos temas polêmicos sobre SIMPLES nos Tribunais, como veremos no Capítulo seguinte.

A Lei Complementar n. 123/2006, a esse respeito, inovou em alguns pontos, como a redução do rol de vedações, em relação à Lei 9.317/1996. Além disso, passou a reconhecer expressamente casos antes vedados pela Lei 9.317/1996, como das creches e pré-escolas, auto-escolas, cursos livres, agências lotéricas, agências terceirizadas de correios. Em muitos casos, a Lei Complementar manteve admissões já presentes na legislação precedente sobre o SIMPLES<sup>721</sup>.

Inovação importante consta no artigo 17, parágrafo 2º da Lei Complementar n. 123/2006, quando confere o Tratamento Favorecido a todas as pequenas empresas que se dediquem a prestação de outros serviços, desde que não expressamente vedados. Esta possibilidade não restava clara na Lei 9.317/1996 e sua interpretação pela Administração vinha sendo restritiva.

O SIMPLES, como Regime Único de Arrecadação, implica no recolhimento mensal, mediante um só documento de arrecadação, de oito tributos federais, estaduais e municipais: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição para a Seguridade Social da Pessoa Jurídica sobre folha de salários e demais remunerações (CSS Folha); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

---

<sup>721</sup> Antes da Lei Complementar n. 123/2006, muitas categorias já haviam sido admitidas expressamente no SIMPLES por força de leis federais, como as Leis 10.034/2000, 10.964/2004, 11.051/2004 ou Medida Provisória 2.037-24/2000. Outras categorias, por sua vez, embora não reconhecidas expressamente em leis, contavam com atos normativos da Receita Federal em seu favor. Vale ressaltar que, na maioria destes casos, o legislador e o administrador acataram pronunciamentos dos Tribunais Superiores, sobretudo do Superior Tribunal de Justiça. A Lei Complementar, portanto, veio consolidar a possibilidade de adesão de casos antes polêmicos.

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O recolhimento unificado conforme as regras da Lei Complementar dispensam a submissão do optante aos regimes próprios destes tributos, bem como das demais contribuições da União para entidades privadas de serviço social e de formação profissional sindicais<sup>722</sup> e para serviços sociais autônomos. É também prevista isenção do imposto de renda devido pelos sócios das pequenas empresas, salvo casos excepcionais previstos na Lei Complementar.

Não obstante, continuam devidos pelos beneficiários do Regime Único diversos outros tributos, que não são eliminados pelo pagamento unificado. Estão nesta situação, por exemplo, tributos incidentes sobre comércio exterior<sup>723</sup>, hipóteses de responsabilidade tributária<sup>724</sup>, substituição tributária<sup>725</sup> ou tributos extrafiscais<sup>726</sup>.

Seguindo o exemplo da legislação anterior, a Lei Complementar define claramente quais tributos estão inclusos e quais estão excluídos do Regime Unificado. Uma das novidades foi a inclusão obrigatória do ICMS e do ISS no SIMPLES. A esse respeito, comenta PAULSEN:

*...Atualmente, a Lei 9.317/1996, que dispõe sobre o SIMPLES, prevê a possibilidade de inclusão do ICMS e do ISS mediante adesão dos Estados e dos Municípios. O novo parágrafo único do artigo 146 da CF, acrescido pela EC 42/03, contudo, prevê a possibilidade de a lei complementar instituir um regime único de caráter compulsório para os Estados e Municípios e opcional apenas para o contribuinte, que decidirá entre vincular-se ao*

---

<sup>722</sup> LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 - Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Artigo 13, parágrafo terceiro.

<sup>723</sup> É possível citar o caso dos impostos de importação, de exportação, PIS/COFINS sobre importação, IPI sobre desembaraço aduaneiro, ICMS sobre importações; ISS sobre importações, etc.

<sup>724</sup> Aqui se encontra o IRPF retido na fonte, devido pelos empregados da pequena empresa; contribuição do trabalhador e do empresário, ainda que retidos na fonte; ICMS e ISS por responsabilidade, etc.

<sup>725</sup> Podem ser citados casos de substituição tributária no ICMS e ISS.

<sup>726</sup> Podem ser citados aqui o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores Mobiliários (IOF) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

*sistema simplificado ou prosseguir no cumprimento das suas obrigações perante cada ente tributante...*<sup>727</sup>

Outra inovação trazida pela Lei Complementar foi excluir do Regime Unificado os “XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.”<sup>728</sup>. A Lei 9.317/1996, diferente, dispunha que “... A inscrição no SIMPLES dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União...”<sup>729</sup>.

Como quer a Constituição, no parágrafo único, inciso I do artigo 146, o SIMPLES é de utilização opcional para o contribuinte, pois não é obrigatório à pequena empresa submeter-se ao Regime Unificado. A pequena empresa (assim como no SIMPLES Federal) pode optar pelo Regime Unificado, ou adotar o regime tributário comum. A opção, como prevê a Lei Complementar, em seu artigo 16, não se dá mais junto ao cadastro nacional de pessoas jurídicas (CNPJ), mas na forma definida pelo Comitê Gestor e, atualmente, por intermédio da rede mundial de computadores (Internet).

A opção, todavia, submete-se a observância das regras legais pertinentes. Por isso, a opção está sujeita a indeferimento da Administração Tributária, na forma estabelecida pelo Comitê Gestor. Possível também a exclusão de empresas já optantes, quando deixam de preencher as condições legais.

Por isso, a adesão e permanência da empresa no regime unificado do SIMPLES Nacional dependem de preencher os requisitos legais pertinentes (ou seja, manter receita bruta compatível, e não configurar hipótese de vedação). Sua exclusão pode ocorrer “de ofício” (quando a Autoridade proceder a exclusão, independentemente da vontade do optante) ou mediante comunicação das empresas optantes. A comunicação constitui

---

<sup>727</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário - **Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª edição. Porto Alegre: L. Advogado, 2007. ISBN 9788573484762, p. 129.

<sup>728</sup> Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Artigo 13, parágrafo 1º, inciso XV.

<sup>729</sup> Lei n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Artigo 3º, parágrafo quarto.

obrigação acessória da pequena empresa, sujeitando-a a penalidades em caso de descumprimento<sup>730</sup>.

Com relação ao aspecto quantitativo (alíquotas e base de cálculo), parece que o propósito do legislador foi produzir a redução da carga tributária incidente sobre as micro e pequenas empresas.

A base de cálculo é reduzida e simplificada, se comparada com a receita bruta usual no PIS/COFINS. Enquanto nestes tributos a receita bruta compreender o “*total de receitas auferidas...independente da classificação contábil...*”<sup>731</sup>, no SIMPLES restringe-se a atingir o resultado das operações típicas da empresa, como a venda de mercadorias (em empresas comerciais) ou o preço recebido pela prestação de serviços. Ainda assim, tende a considerar as receitas sob o ponto de vista líquido, pois admite a dedução de vendas canceladas e de descontos incondicionais concedidos.

Quanto às alíquotas, variam progressivamente conforme o ramo de atividade e faixa de receita bruta no período de um ano calendário (ou doze meses). Há cinco tabelas, sendo quatro pertencentes ao Regime Unificado, e uma aplicável ao Regime Especial do ICMS para o Transporte. No Regime Unificado (SIMPLES Nacional) têm-se as seguintes tabelas de alíquotas: 1) Comércio (4 a 11,61%, 20 faixas de receita bruta); 2) Indústria (4,5 a 12,11%, vinte faixas de receita bruta); 3) Serviços e Locação de Bens Móveis (6 a 17,42%); 4) Serviços (4,5 a 16,85%).

As alíquotas maiores são reservadas às Empresas de Pequeno Porte, ficando as microempresas como as alíquotas menores. Parece lícito concluir que o sistema de alíquotas é inspirado pelos princípios da Progressividade e da Capacidade Contributiva, uma vez que as alíquotas crescem progressivamente conforme o montante anual de receita bruta auferida.

Quanto à simplificação das obrigações acessórias, o SIMPLES Nacional prevê a dispensa de obrigações e sua substituição por métodos menos complexos. Em linhas

---

<sup>730</sup> Neste sentido, a Lei Complementar n. 123/2006, art. 36.

<sup>731</sup> Definição de receita bruta presente em tributos como o COFINS Cumulativo (Lei 9.718/1998); COFINS não-cumulativo (Lei 10.833/2003); PIS Cumulativo (Lei 9.715/1998) ou PIS não cumulativo (Lei 10.637/2002).

gerais, os pequenos empresários são obrigados a: 1) Apresentar Declaração Anual Simplificada (atualmente denominada “DASN”) à Secretaria da Receita Federal, contendo informações socioeconômicas e fiscais; 2) Emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviços; 3) Manter arquivo dos documentos que fundamentaram a apuração dos recolhimentos, pelo prazo decadencial e prescricional. Há outras obrigações acessórias previstas para ramos e atividades específicas.

Não obstante, discute-se se o SIMPLES Nacional logrou êxito em reduzir a carga tributária e o custo burocrático. Segundo o SEBRAE, a redução varia conforme o setor, mas pode atingir até 80% (oitenta por cento) de desoneração<sup>732</sup>. Já a Receita Federal afirma que o SIMPLES Nacional importou renúncia fiscal à União de R\$ 750 milhões por ano<sup>733</sup>.

Por outro lado, há quem discorde. Alguns órgãos de imprensa, como a Revista Istoé<sup>734</sup>, por exemplo, observam que o novo Regime Unificado aumentou a carga tributária em diversos setores, e não trouxe melhorias significativas nos demais. No mesmo sentido, GIONGO e MORELLO<sup>735</sup>, em trabalho comparativo sobre o impacto do SIMPLES Nacional frente ao SIMPLES Federal concluíram que:

*...Verificou-se que o impacto tributário varia conforme as atividades desenvolvidas e o faturamento anual. De forma geral, as microempresas comerciais e industriais apresentaram aumento da carga tributária enquanto que as empresas de pequeno porte e as prestadoras de serviços foram beneficiadas como novo regime. Também se constatou que a ausência de um regime especial para o ICMS, o que ocorria na legislação anterior, contribuiu significativamente para a elevação da carga tributária em determinados casos...*

---

<sup>732</sup> BRASIL. Agência Brasil de Notícias. **Super Simples pode reduzir de 70% a 80% carga tributária de algumas empresas, diz especialista.** Marcos Agostinho. Disponível em: <http://www.agenciabrasil.gov.br/noticias/2007/06/29/materia.2007-06-29.9696111820/view>

<sup>733</sup> ZIMMERMANN, Patrícia. **Novo Simples vai representar renúncia fiscal de R\$ 750 mi ao governo.** Folha Online, em Brasília. 30/12/2005 - 16h12. <http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u103840.shtml>. Acesso em 11/12/2008.

<sup>734</sup> COSTA, Adriana. NICACIO, Adriana. **Rachid contra a parede: Criticado em função das complicações do Simples e da CPMF, secretário da Receita diz à DINHEIRO que as mudanças legais farão bem ao País.** Revista Istoé Dinheiro, n. 517, 17/8/2007, São Paulo: Três, p. 34-35.

<sup>735</sup> GIONGO, Juliano. MORELLO, Cláudio. **Tributação das Micro e Pequenas Empresas: um estudo sobre o impacto do simples nacional em relação ao simples federal.** Revista CRCRS, Porto Alegre, n. 134, p. 6-21, out. 2008.

De qualquer forma, parece-nos que o melhor indicador para a eficácia do SIMPLES Nacional em cumprir o Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas reside na facultatividade de opção pelos contribuintes. Dito de outro modo: os índices de adesão ao Regime indicarão se, sob o ponto de vista dos pequenos negócios, suas normas são eficazes para dar cumprimento ao Princípio Constitucional.

## **Seção 2. Na Legislação Estadual: Considerações Gerais**

O novo regime instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, como dissemos, buscou unificar a legislação sobre Regime Único de Arrecadação. Antes de seu advento, e em cumprimento (sobretudo) ao artigo 179 de nossa Constituição, quase todas as entidades descentralizadas legislaram prevendo regimes simplificados ou favorecidos nos tributos de sua competência. Por sua vez, o artigo 94 do ADCT<sup>736</sup> parece ter vedado qualquer continuidade a esta competência, quando determina que “... *os regimes especiais de tributação...*” dos entes descentralizados “... *cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no artigo 146, III, “d” da Constituição...*”.

A exegese deste artigo, por certo, precisa guardar consonância com o resto da Constituição. E esta, em seu artigo 179, continua determinando que os entes descentralizados “... *dispensarão... tratamento jurídico diferenciado...*” quanto às obrigações “... *tributárias...*”.

Parece-nos que a correta exegese do artigo 94 do ADCT remete ao regime constitucional da competência concorrente, prevista na parte permanente de nossa Constituição, no artigo 24. Trata o artigo 146, III, “d” de “normas gerais” sobre tratamento jurídico favorecido e diferenciado e, assim, “... *A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário...*”<sup>737</sup>.

---

<sup>736</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

<sup>737</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 24, parágrafo quarto.



Os Estados mantêm competência suplementar para legislar sobre Tratamento Favorecido Tributário às pequenas empresas, mesmo diante do advento da Lei Complementar n. 123/2006. Isso significa que podem legislar, desde que submissos ao Princípio Constitucional do Tratamento Favorecido, e desde que não conflitem com ponto disciplinado nesta (ou em outra) lei federal de normas gerais.

O constituinte derivado, com o artigo 94 do ADCT, parece considerar o parágrafo único do artigo 146 como sendo desdobramento (ou incluso) no inciso III, letra “d” do mesmo artigo. Ou melhor: o “Regime Único de Arrecadação” (parágrafo único) seria apenas mais um grupo de normas gerais, incluso no tema “normas gerais sobre Tratamento Favorecido”. Por isso, quando se refere aos “regimes especiais” dos entes descentralizados (pensamos) refere-se estritamente àqueles que conflitam com lei federal de normas gerais (no nosso caso, a Lei Complementar n. 123/2006 e suas alterações).

Portanto, os entes descentralizados (a nosso ver) continuam obrigados a prever Tratamento Favorecido Tributário, de forma supletiva à Lei Complementar n. 123/2006. Isso pode ocorrer, por exemplo, para as pequenas empresas que não optarem pelo SIMPLES Nacional. Estas empresas continuarão recolhendo o ICMS e o ISS diretamente aos entes descentralizados e, neste momento, fazem jus também a Tratamento Favorecido conferido pela legislação local.

Além disso, a própria Lei Complementar n. 123/2006 delegou à legislação estadual a disciplina de certos temas, como, por exemplo, a definição de limites de enquadramento diferenciados por Estado (a que se refere a Constituição, no artigo 146, parágrafo único, inciso II). O Estado de Pernambuco, por exemplo, previu em lei estadual que serão consideradas empresas de pequeno porte aquelas com receita bruta anual até R\$ 1,8 milhão, abaixo, portanto, do limite da Lei Complementar 123 (R\$ 2,4 milhões).

Com vistas a descrever os efeitos atuais do Princípio do Tratamento Favorecido sobre a legislação dos entes descentralizados, faremos uma breve análise dos seis

maiores Estados<sup>738</sup> de nossa Federação. Ao final, elaboramos um quadro informativo, com dados sobre todos os Estados e o Distrito Federal. Na seção seguinte, faremos algo semelhante em relação aos Municípios, oportunidade em que descreveremos também a legislação do Distrito Federal<sup>739</sup>.

Antes, contudo, parecem dignos de nota normas instituídas em dois outros Estados (Paraíba e Santa Catarina).

Na Paraíba, a Constituição Estadual determina que o tratamento favorecido não deve se restringir a reduzir a onerosidade do ICMS, mas impõe que “... *a lei orientará a seletividade do... ICMS ...aos fins de barateamento das substâncias alimentícias, de flexibilidade de funcionamento da microempresa e da facilidade de consumo energético das populações carentes...*”<sup>740</sup>. Parece-nos que este dispositivo está em consonância com a Constituição Federal, a qual dispõe que o ICMS “... *poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços...*”<sup>741</sup>.

A Constituição de Santa Catarina, por sua vez, impõe ao Estado a observância do Princípio do Tratamento Favorecido, e determina a “... *redução escalonada ou eliminação de tributos, através de lei ou convênio...*”<sup>742</sup>.

## **1. São Paulo.**

A Constituição do Estado de São Paulo em sua versão contemporânea<sup>743</sup> confirma no artigo 178 o compromisso com o Princípio do Tratamento Favorecido, ao

---

<sup>738</sup> Adotamos o critério populacional, por considerá-lo adequado a nossa finalidade, que consiste em apresentar um quadro comparativo e informativo. Não desprezamos, em absoluto, qualquer outro critério, sobretudo aqueles de ordem econômica. Os seis maiores Estados (conforme sua população) são: São Paulo (41 milhões); Minas Gerais (19 milhões); Rio de Janeiro (15 milhões); Bahia (13 milhões); Rio Grande do Sul (10,9 milhões); Paraná (10,3 milhões) (ABRIL. **Almanaque Abril**. 33ª edição. São Paulo: Abril, 2007. p. 666-667).

<sup>739</sup> Embora a Constituição Federal de 1988 tenha atribuído ao Distrito Federal competências privativas para impostos semelhantes aos dos Estados, decidimos tratar de sua legislação na próxima Seção (que trata dos Municípios), por possuir uma das maiores regiões metropolitanas nacionais e em face da importância de sua legislação para o nosso tema.

<sup>740</sup> BRASIL. Estado da Paraíba. Constituição Estadual (2005). Artigo 159.

<sup>741</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Artigo 155, parágrafo segundo, inciso III.

<sup>742</sup> BRASIL. Estado de Santa Catarina. Constituição Estadual. Artigo 136, inciso IV, letra “c”.

(praticamente) repetir o teor do artigo 179 da Carta Magna. Diz mais, todavia, a Constituição Estadual sobre este tema.

Cria o Conselho Estadual de Ciência e Tecnologia, em seu artigo 269, e submete sua política a algumas diretrizes, dentre as quais se encontra conferir “... *atenção especial às empresas nacionais, notadamente às médias, pequenas e microempresas...*”<sup>744</sup>.

Em sua legislação, São Paulo criou um regime tributário próprio às microempresas através da Lei 4852, de 25/11/1985. Esta lei foi revogada pela Lei 6267, de 15/12/1988, que buscou adaptar a legislação estadual à nova Constituição Federal. Sobrevieram diversas outras, tais como: Lei 6374/1989 (que dispôs sobre o ICMS), Lei 8198/1992 (que alterou a legislação sobre microempresas) e Lei 9176/1995.

Após o advento do SIMPLES Federal (Lei Federal 9.317/1996), São Paulo instituiu um Regime Tributário Simplificado para suas microempresas e empresas de pequeno porte, através da Lei 10.086/1998. Esta lei vigorou até o advento da Lei Complementar n. 123/2006 e sofreu os efeitos previstos pelo ADCT, art. 94.

Segundo a Lei paulista 10.086/1998, considerava-se microempresa a unidade com receita bruta anual até 83 mil e setecentos reais, fazendo jus a isenção do ICMS se localizada nesta faixa. As empresas maiores, com receita até R\$ 720 mil pagavam percentuais sobre o faturamento entre 0,99% e 2,4375%. RODRIGUES e VIOL<sup>745</sup> ressaltam que esta lei só conferia enquadramento às empresas que fornecessem a consumidores finais. Esta lei foi alterada sucessivamente pelas Leis estaduais 10325/1999, 10366/1999, 10.669/2000, 11270/2003, 12186/2006.

Depois dela, a Lei 10.135/1998 cancelou juros e multas moratórias no ICMS para as microempresas. Por sua vez, a Lei 10.868 de 3/9/2001 criou o programa de apoio ao microempresário artesanal de fundo de quintal. A Lei 11602/2003 instituiu a

---

<sup>743</sup> BRASIL. Estado de São Paulo. Constituição Estadual, atualizada até a Emenda nº 25, de 13/05/2008. Disponível em [www.saopaulo.sp.gov.br](http://www.saopaulo.sp.gov.br). Acesso em 2 de dezembro de 2008.

<sup>744</sup> BRASIL. Estado de São Paulo. Constituição Estadual. Artigo 269, parágrafo primeiro, alínea V.

<sup>745</sup> RODRIGUES. Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000, p. 48-49.

isenção, às micro e pequenas empresas, da Taxa Estadual de Fiscalização e Serviços Diversos, instituída pela Lei 7645/1991.

Após o advento da Lei Complementar n. 123/2006, São Paulo ainda dispôs sobre o Tratamento Favorecido nas contratações públicas, através da Lei 13122, de 7 de julho de 2008 e criou o programa “ME Competitiva”, para tratar de favorecimento quanto ao crédito, através da Lei estadual 12187, de 5/1/2006.

## **2. Minas Gerais**

A Constituição mineira, em seu artigo 233, assumiu o compromisso com o Princípio do Tratamento Favorecido, ao dispor que o Estado adotará instrumentos de apoio à micro e pequena empresa, e lhes dispensará Tratamento Favorecido. O parágrafo segundo deste artigo, ainda, admite a adoção de sistema tarifário diferenciado às pequenas empresas, exatamente como forma de lhes conferir diferenciação positiva.

Indo além, o artigo 148 da Carta estadual mineira, instituiu isenção do ICMS às microempresas, pequenos e mini produtores rurais no artigo 148. Este artigo, como veremos no Capítulo seguinte, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em julgamento na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 84 ocorrido em 15 de fevereiro de 1996.

A respeito de tema semelhante, CARRAZA<sup>746</sup> é de opinião que as Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais não podem dispor sobre a instituição, majoração, redução de tributos, bem como prever isenções e benefícios fiscais, pois tais matérias são próprias às leis ordinárias. CARRAZA argumenta que se o Chefe do Poder Executivo local não participa da sanção, veto e promulgação de tais Cartas Constitucionais, a Carta Magna Federal acabaria violada.

Por fim, a Carta Mineira previu também remissões quanto às multas e juros de mora devidos pelas microempresas até 31 de dezembro de 1988, no artigo 73 de seu Ato das Disposições Transitórias.

---

<sup>746</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044, p. 885.

A lei ordinária mais importante em Minas Gerais sobre o tema foi a “Lei do SIMPLES Minas”. Através da lei mineira 15.219, de 07/07/2004, foi instituído o regime denominado “SIMPLES Minas”, definindo o tratamento favorecido tributário quanto aos tributos estaduais. Previu como microempresa negócios com receita bruta anual até R\$ 244.900,00, e como empresa de pequeno porte negócios entre R\$ 244.900,00 e R\$ 1.959.900,00. Definiu ainda uma terceira categoria, a do “empreendedor autônomo”, como sendo a pessoa física inscrita no cadastro do ICMS, com receita bruta anual até R\$ 60 mil. O “SIMPLES Minas” previu, em linhas gerais, tratamento favorecido no ICMS, com alíquotas menores e faixa de isenção na receita líquida anual até cinco mil reais.

Esta lei isentou, ainda, os pequenos negócios de diversas taxas estaduais. Com o advento da Lei Complementar n. 123/2006, o Estado passou a adotar o SIMPLES Nacional.

### **3. Rio de Janeiro**

A Constituição do Estado do Rio de Janeiro também jurou fidelidade ao Princípio do Tratamento Favorecido.

No artigo 226, determinou a criação do Fundo de Desenvolvimento Econômico, sendo que pelo menos vinte por cento de seus recursos devem ser aplicados em programas de desenvolvimento das micro e pequenas empresas do Estado.

O artigo 228 prevê o Tratamento Favorecido, nos mesmos termos do artigo 179 da Carta Magna, mas estendendo sua aplicação aos Municípios do Estado. A expressão “e seus Municípios”, presente neste artigo teve sua eficácia suspensa por decisão liminar proferida pelo Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade sob nº 851-0/600, de 1993. Como esta redação foi reformada pela Emenda estadual n. 23/2001, o STF determinou o arquivamento da Ação.

A Constituição estadual declara, expressamente, que o Tratamento Favorecido deve consistir na “... *redução de tributos e obrigações acessórias estaduais e municipais, com dispensa do pagamento de multas por infrações formais, das quais não*

*resulte falta de pagamento de tributos...”*<sup>747</sup>. Prevê ainda que as pequenas empresas farão jus a “... *II - notificação prévia, para início de ação ou procedimento administrativo ou tributário-fiscal de qualquer natureza ou espécie;...”*<sup>748</sup>.

Já em 1985, o Estado conferira isenção do ICMS às suas microempresas, através da Lei 868.

A Lei 1595/1989 instituiu regime simplificado às micro e pequenas empresas junto ao ICMS fluminense. Esta lei sofreu alterações pelas leis 1705/1990, 1858/1991, 2368/1994. A Lei 2414/1995 sistematizou o Tratamento Favorecido e Diferenciado no Estado. Esta sistematização foi substituída, posteriormente, pela Lei 3343/1999, que criou o Estatuto das Microempresas e empresas de pequeno porte no estado do Rio de Janeiro. Esta lei foi alterada pela Lei 4487/2004.

A Lei (RJ) n. 5.147, de 6 de dezembro de 2007 determinou a adoção do SIMPLES Nacional, e regulamentou alguns outros aspectos. O legislador fluminense, ao que parece, adotou o artigo 24 da Carta Magna, fazendo uso de sua competência suplementar, pois esta Lei traz algumas previsões além da Lei de Normas Gerais federal.

#### **4. Bahia**

A Constituição baiana de 1989 prevê o Tratamento Favorecido em seu artigo 164:

*O Estado, em conformidade com os princípios da Constituição Federal, atuará no sentido da promoção de desenvolvimento econômico, que assegure a elevação do nível de vida e bem-estar da população, conciliando a liberdade de iniciativa com os ditames da justiça social, cabendo-lhe: (...) III dispensar às microempresas e às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação, redução ou eliminação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, na forma da lei;*<sup>749</sup>.

---

<sup>747</sup> BRASIL. Estado do Rio de Janeiro. Constituição Estadual. Artigo 128, inciso I.

<sup>748</sup> BRASIL. Estado do Rio de Janeiro. Constituição Estadual. Artigo 128, inciso II.

<sup>749</sup> BRASIL. Estado da Bahia. Constituição Estadual (1989). Artigo 164.

Através da Lei baiana 10.646, de 3 de julho de 2007, o Estado adotou o SIMPLES Nacional, mas garantiu a dispensa de lançamento e recolhimento do ICMS à pessoa física, sem estabelecimento permanente, que possa exercer o comércio varejista de “pequena capacidade contributiva”, desde que o valor das aquisições no ano anterior não tenha ultrapassado os R\$ 36 mil.

## **5. Rio Grande do Sul**

A Constituição do Estado do Rio Grande do Sul também prevê tratamento favorecido às pequenas empresas. Em seu artigo 145, prevê a não incidência do ICMS sobre operações realizadas por microempresas ou micro produtores rurais. O artigo 187 estimula a criação de centrais de compras para abastecimento das pequenas empresas, e o artigo 41 do ADCT determina a criação de entidade da Administração Indireta, dedicada ao fomento econômico que, dentre suas funções, deverá conferir apoio à “pequena economia privada”.

O Rio Grande do Sul também adotou o SIMPLES Nacional, através da Lei 13.036, de 19 de setembro de 2008. Mas o legislador gaúcho, a exemplo do fluminense, também fez uso de sua competência suplementar, e previu benefícios às pequenas empresas que não constam na Lei Federal de Normas Gerais.

Antes disso, o Rio Grande do Sul já possuía vasto regime simplificado dedicado ao Tratamento Favorecido. A norma mais importante foi a Lei 12.410, de 22 de dezembro de 2005, que instituiu o “SIMPLES Gaúcho”, concedendo diversos benefícios junto ao ICMS do Estado e isenções de taxas estaduais. Outras leis também trataram do tema, como as leis estaduais 11.271/1998, 11.603/2001, 11.711/2001, 12.209/2004 e 12.741/2007.

## **6. Paraná**

A Constituição paranaense prevê o Tratamento Favorecido em seu artigo 143, praticamente repetindo os termos do artigo 179 da Constituição Federal. Acrescenta, todavia, que “*O Poder Público estimulará a atividade artesanal*”.

O Paraná adotou o SIMPLES Nacional através da Lei estadual 15.562, de 4 de julho de 2007. Esta lei atribuiu ao Governador do Estado a função de regulamentar, por decreto, as Resoluções do Comitê Gestor do SIMPLES. Conferiu ainda isenção do ICMS às empresas optantes, com receita bruta anual inferior a R\$ 360 mil.

Trataram do tema também a lei complementar estadual 58/1991 e a lei estadual 15290/2006.

## **7. Quadro Informativo – Estados Brasileiros**

Elaboramos quadro informativo, conforme consta a seguir, contendo dados sobre todos os Estados da Federação e também sobre o Distrito Federal. O propósito é meramente informativo, e demonstrar em que grau o Tratamento Favorecido produz influência sobre a legislação das unidades descentralizadas.

Os dados foram extraídos dos sítios oficiais das Assembléias Legislativas e dos Governos dos respectivos Estados junto à rede mundial de computadores (Internet). É possível notar que em todas as Constituições estaduais há normas prevendo tratamento favorecido tributário às pequenas empresas.

Procurou-se citar, também, os números e anos das leis estaduais que regulamentam as respectivas Constituições. Em cinco Estados foi impossível localizar referências a respeito, a saber: Acre, Amapá, Ceará, Maranhão e Roraima. Isso, obviamente, não deve significar necessariamente que inexistente legislação sobre o tema nestas unidades.

Por fim, incluímos na tabela dados levantados em pesquisa recente do SEBRAE<sup>750</sup>, sobre as taxas estaduais de “sobrevivência” e de “mortalidade” de micro e pequenas empresas. Os dados são de 2005 e procuram demonstrar a continuidade da atividade formal das pequenas empresas após dois anos de sua constituição.

---

<sup>750</sup> BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Fatores Condicionantes e Taxas de Sobrevivência e Mortalidade das Micro e Pequenas Empresas no Brasil – 2003/2005**. Brasília: SEBRAE, 2007, p. 15.



**Quadro Informativo/Comparativo: O Tratamento Favorecido nos Estados  
brasileiros e no Distrito Federal**

<b>Estado</b>	<b>Constituição (Artigos)</b>	<b>Leis</b>	<b>Sobrevivência (%)</b>	<b>Mortalidade (%)</b>
Acre	169	Não disponível	60,3	39,7
Alagoas	239	Lei 6655/2005; Lei 6559/2004	81,3	18,7
Amapá	188, XI; 244; ADCT, 30	Não disponível	62,2	37,8
Amazonas	163, §2º; §4º; 168; 217, §10º, V; ADCT, 12	Lei 3151/2007	75,8	24,2
Bahia	164	10646/2007	82,4	17,6
Ceará	193; 327; ADCT, 37	Não disponível	78	22
Distrito Federal	175	Lei 4006/2007	81,5	18,5
Espírito Santo	208	Leis 5389/1997; 8552/2007	85,8	14,3
Goiás	5º, X	Decretos 6682/2007; 6628/2007 e 6749/2008	78,7	21,3
Maranhão	176	Não disponível	77,6	22,4
Mato Grosso	350; ADCT 30	Leis 4879/1985; 5812/1991; 7320/2000	74,5	25,5
Mato Grosso do Sul	167, X; 169; ADCT 9º	Lei 3432/2007	78,7	21,3
Minas Gerais	148; 233 e ADCT, art. 73	Lei 15219/2004	85,7	14,3
Pará	232; 233	Decreto 849/2008	82,5	17,5
Paraíba	159; 178 § único "m"; "q"; ADCT 50	Leis 5369/1991; 8292/2007	82,5	19,2
Paraná	143	Lei 15562/2007	74,8	25,2
Pernambuco	139	Leis 13138; 13263; 13358; 13359; 13361/2007	77,3	22,7
Piauí	186; ADCT 22, §1º	Leis 3997/1985; 4337/1990	84	16
Rio de Janeiro	226; 228	Lei 5147/2007	81,3	18,7
Rio Grande do Norte	113	Leis 8296; 8770; 9005	83,5	16,5
Rio Grande do	145; 187; ADCT	Lei 13036/2008	77,5	22,5

Sul	41			
Rondônia	181, § único, III; ADCT 30;	Lei 1775/2007	79,7	20,3
Roraima	109	Não disponível	49,3	50,7
Santa Catarina	136, VI	Lei 11398/2000;	75,9	24,1
São Paulo	178; 269, §1º	Lei 10086/1998; LC 123/2006	82,9	17,1
Sergipe	157, §4º, V; 160	Leis 4185/1999; 6192/2007	85,3	14,7
Tocantins	89	Leis 1810/2007; 1404/2003	71,7	28,3
<b>Brasil</b>			<b>77,43</b>	<b>22,63</b>

### Seção 3. Na Legislação Municipal: Considerações Gerais

Assim como os Estados, também os Municípios e o Distrito Federal estão sujeitos a observância do Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas. Buscamos examinar, ainda que brevemente, como o Princípio vem sendo aplicado pelos Municípios brasileiros.

Não haveria condições de se analisar, no estrito espaço deste trabalho, todos os Municípios brasileiros, uma vez que ultrapassam atualmente a casa dos cinco milhares. Por isso, descreveremos sucintamente a aplicação do Princípio nos sete maiores Municípios brasileiros de acordo com o critério populacional. São eles: São Paulo, Rio de Janeiro, Salvador, Distrito Federal (Brasília), Fortaleza, Belo Horizonte e Curitiba.

Embora o Distrito Federal não se enquadre na condição de Município, Brasília é uma das sete cidades mais populosas do Brasil e também é a Capital da República. Por isso, optamos por analisar sua interessante legislação nesta Seção.

Antes de falarmos, contudo, sobre as normas peculiares dos entes mencionados, parece interessante mencionar algumas normas presentes nas legislações de outros Municípios, que julgamos dignas de nota.

No Município de Manaus (Amazonas), a Lei Orgânica, em seu artigo 137, §4º determina que o Plano Diretor da cidade conceda prioridade para áreas específicas às microempresas, feirantes e ambulantes. O artigo 403, por sua vez, concede isenção do ISS e da taxa de licença de localização às microempresas prestadoras de serviços.

Em Recife (Pernambuco), a Lei Orgânica<sup>751</sup> também estabelece como prioridade ao Plano Diretor estimular as microempresas e empresas de pequeno porte.

Em Belém (Pará) a Lei Orgânica<sup>752</sup> prevê que o Município concederá Tratamento Favorecido, com a mesma redação do artigo 179 da Carta Magna. Além disso, assegura às pequenas empresas “... *b) notificação prévia, quando da realização de fiscalização, exceto em casos especiais, na forma da lei...*”.

---

<sup>751</sup> BRASIL. Município de Recife. Estado de Pernambuco. Lei Orgânica do Município, artigo 104, parágrafo primeiro.

<sup>752</sup> BRASIL. Município de Belém. Estado do Pará. Lei Orgânica do Município, artigo 109.

A Lei Orgânica do Município de Natal<sup>753</sup> (Rio Grande do Norte) incentiva a criação de centrais de abastecimento às microempresas e pequenos produtores.

João Pessoa<sup>754</sup>, capital do Estado da Paraíba, em sua Lei Orgânica, autoriza que os microempresários se estabeleçam em seus endereços residenciais. Assegura ainda que os bens das microempresas e de seus sócios são sofrerão penhora pelo Município em execuções fiscais, desde que estritamente familiares. Por sua vez, o artigo 150 estabelece preferência na concessão de licenças para o comércio eventual ou ambulante aos portadores de deficiência e idosos. Por fim, o artigo 21 do ADCT prevê que as microempresas pagarão a alíquota mínima do ISS, ou seja, de dois por cento.

Em Campos de Goytacazes (Rio de Janeiro), a Lei Orgânica<sup>755</sup> também autoriza a fixação de microempresas em residências, e veda ao Município penhorar os bens de microempresas familiares.

## **1. Município de São Paulo**

A Lei Orgânica do Município de São Paulo dispõe o Princípio em seu artigo 163:

*As microempresas receberão por parte do Poder Público Municipal tratamento diferenciado visando incentivar a sua multiplicação e fomentar o seu crescimento pela simplificação das suas obrigações administrativas e tributárias.*

A lei 9801/1984 concedeu isenção do ISS às microempresas no Município de São Paulo. Esta lei foi alterada pela lei 10201/1986. Por sua vez, a lei 10816/1989 concedeu diversos incentivos fiscais às microempresas, em especial junto ao ISS.

Posteriormente, a Lei 12.666, de 22/05/1998 determinou a adesão ao Regime do SIMPLES Federal, instituído pela Lei Federal 9.317/1996. Até então, esteve em vigor a

---

<sup>753</sup> BRASIL. Município de Natal. Estado do Rio Grande do Norte. Lei Orgânica do Município, artigo 113, inciso VI.

<sup>754</sup> BRASIL. Município de João Pessoa. Estado da Paraíba. Lei Orgânica do Município, artigos 148, 150 e Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, artigo 21.

<sup>755</sup> BRASIL. Município de Campos de Goytacazes. Estado do Rio de Janeiro. Lei Orgânica do Município, artigo 167.

Lei 10.816/1989, que previa descontos regressivos no ISS conforme a faixa de receita anual. Para as empresas menores, o desconto equivalia a isenção (cem por cento).

Mesmo assim, São Paulo continuou instituindo programas específicos em favor das microempresas, nas áreas de crédito (Lei 13118/2001) e o programa “Bolsa-Trabalho (L. 13163/2001).

Em 2003, através da Lei 13701/2003, São Paulo voltou a legislar sobre tributos em favor das microempresas, prevendo novos benefícios fiscais junto ao ISS.

Em 2007, São Paulo adotou o SIMPLES Nacional, como indicam alguns decretos e normas complementares expedidos entre 2007 e 2008.

## **2. Rio de Janeiro**

A Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro (nos artigos 269 e 291) traz previsões sobre o Princípio do Tratamento Favorecido.

No artigo 269, a Lei Orgânica determina que a formulação das políticas públicas deva se pautar conforme o Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas. No artigo 291, por sua vez, há uma previsão mais minuciosa. Este artigo concede diversos direitos às micro e pequenas empresas do Município, como a “*redução de tributos e obrigações acessórias, com dispensa do pagamento de multas por infrações formais, das quais não resulte falta de pagamento de tributos...*”<sup>756</sup>.

Outros direitos assegurados por este artigo chamam a atenção e influenciaram legislações em outras partes do País. Assegurou-se às micro e pequenas empresas que a fiscalização terá “... *caráter de orientação, exceto nos casos de reincidência ou de comprovada intencionalidade ou sonegação fiscal...*” e que haverá “... *notificação prévia, para início de ação ou procedimento administrativo ou tributário-fiscal de qualquer natureza ou espécie...*”. Parece haver similitude, neste ponto, com o instituto da “fiscalização orientadora”, ou o critério da “dupla visita”, adotado pela Lei

---

<sup>756</sup> BRASIL. Município do Rio de Janeiro. Estado do Rio de Janeiro. Artigo 291, parágrafo primeiro, inciso I.

Complementar n. 123/2006 no artigo 55<sup>757</sup>, muito embora o SIMPLES Nacional não tenha autorizado o uso destes institutos para os processos fiscais, como dispõe o parágrafo 4º<sup>758</sup> do mesmo artigo.

A Lei Orgânica carioca, ainda, preceitua que o legislador preverá incentivos fiscais destinados a fomentar a empregabilidade de deficientes físicos e regular o comércio eventual e ambulante.

Há vasta legislação municipal sobre Tratamento Favorecido no Rio de Janeiro. A lei 716/1985 instituiu o “Estatuto da Microempresa” no âmbito municipal, como consequência do surgimento do Estatuto Nacional. A lei 1.338/1988, por sua vez, concedeu incentivos fiscais aos estabelecimentos industriais ou comerciais que empregassem em seus quadros de pessoal menor carente de doze a dezoito anos.

Também a Lei 1.893/1992 instituiu outros benefícios fiscais, desta vez para estimular as microempresas.

A Lei 2.062/1993 autorizou o funcionamento de micro e pequenas empresas na residência de seus titulares. Por fim, lei 3.192/2001 previu a redução do IPTU às microempresas.

Através da Resolução n. 2498, da Secretaria Municipal de Finanças, de 23 de março de 2007, a situação contemporânea das micro e pequenas empresas ficou assim definida: a) Aos optantes do SIMPLES Nacional, aplicam-se as normas da Lei Complementar n. 123/2006 e Resoluções do Comitê Gestor; b) Aos não optantes,

---

<sup>757</sup> BRASIL. Lei Complementar Federal n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Artigo 55. A fiscalização, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental e de segurança, das microempresas e empresas de pequeno porte deverá ter natureza prioritariamente orientadora, quando a atividade ou situação, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento. Parágrafo Primeiro: Será observado o critério de dupla visita para lavratura de autos de infração, salvo quando for constatada infração por falta de registro de empregado ou anotação da Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS, ou, ainda, na ocorrência de reincidência, fraude, resistência ou embaraço à fiscalização.

<sup>758</sup> BRASIL. Lei Complementar Federal n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Artigo 55. Parágrafo Quarto: O disposto neste artigo não se aplica ao processo administrativo fiscal relativo a tributos, que se dará na forma dos arts. 39 e 40 desta Lei Complementar.

aplica-se a legislação carioca já existente, notadamente as Leis 716/1985 e 1338/1988, fazendo jus a isenção do ISS nos casos em que esta legislação menciona.

### **3. Salvador**

No Município de Salvador, a Lei Orgânica também reafirma o compromisso com o Princípio do Tratamento Favorecido, no artigo 155, parágrafo único:

*O Município dispensará às microempresas e às empresas de pequeno porte, constituídas sob as leis brasileiras, assim definidas por critérios estabelecidos em regulamento municipal, tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação, eliminação ou redução de suas obrigações administrativas ou tributárias.*

Quanto a legislação, a lei 4.907/1994 que, a exemplo da legislação carioca, que autoriza as micro e pequenas empresas a funcionarem nas residências de seus titulares. O Código Tributário Municipal, instituído pela Lei 7186 de 27 de dezembro de 2006, prevê juros moratórios e penalidades menos severas às microempresas. Não há registros, todavia, de legislação específica além das já citadas.

### **4. Distrito Federal**

A Lei Orgânica do Distrito Federal reproduziu, em seu artigo 175, a redação presente no artigo 179 da Constituição Federal.

A lei 412/1993 já dispunha sobre tratamento favorecido às pequenas empresas, junto ao ISS e o ICMS do Distrito Federal. A lei 1431/1997 autorizou a adesão ao SIMPLES Federal (Lei federal 9.317/1996), mas esta adesão durou pouco tempo, pois esta lei foi revogada pela lei distrital 2.510/1999, que instituiu o “SIMPLES Candango”. RODRIGUES e VIOL descrevem este sistema:

*...No DF, a microempresa é definida como aquela que fatura até R\$ 120.000,00 e a pequena empresa, desse valor até R\$ 360.000,00. A microempresa paga apenas uma cota-fixa de R\$ 50,00 por mês, independente de seu faturamento. A empresa de pequeno porte paga 2,5% ou 3% do faturamento, dependendo do limite de corte de R\$ 240.000,00. No entanto, o DF optou por conceder abatimentos nesse percentual (limitado a 25% do imposto devido) de acordo com o número de empregados*

*contratados pela pequena empresa ou caso ela invista em treinamento e em aquisição de máquinas e equipamentos. Os feirantes e ambulantes, por sua vez, pagam também uma cota fixa, de R\$ 30,00 ou R\$ 20,00, dependendo de sua área de atuação (mais rica ou mais pobre, respectivamente)...<sup>759</sup>.*

O Tratamento Favorecido é regulamentado atualmente pela Lei 4006/2007, que adotou o SIMPLES Nacional, mas estabeleceu valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS.

## **5. Fortaleza**

Em Fortaleza, a Lei Orgânica dispõe sobre o Tratamento Favorecido no artigo 184, o qual estabelece que:

*...Na organização de sua economia, além dos princípios previstos nas Constituições Federal e Estadual, o Município zelará pelo seguinte: (...) VII – incentivo ao desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte e da economia solidária...*

Em sede legislativa, o Código Tributário Municipal (lei 4144/1972) dispõe sobre o ISS das microempresas em seu artigo 146-A. Há previsão de isenções setoriais e, em geral, a adoção da alíquota mínima (dois por cento).

O Município atualmente adota o SIMPLES Nacional, por força de Decretos e normas complementares.

## **6. Belo Horizonte**

A Lei Orgânica de Belo Horizonte impõe a aplicação do Princípio do Tratamento Favorecido em seu artigo 139, o qual reproduz o texto da Constituição Federal, no artigo 179.

A situação das micro e pequenas empresas no Município já era objeto de disciplina na lei básica do ISS Municipal (lei 5839/1990). O artigo 3º desta lei foi alterado, posteriormente, pela Lei 8725/2003, que concedeu redução de cem por cento, às microempresas, nos primeiros sessenta meses de existência formal.

---

<sup>759</sup> RODRIGUES. Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000, p. 48-49.



Belo Horizonte adota atualmente as normas do SIMPLES Nacional, para as empresas que optarem, por força de Decretos municipais, principalmente o Decreto 12747/2007.

## 7. Curitiba

A Lei Orgânica curitibana também reproduz o texto da Constituição Federal, assegurando tratamento favorecido às suas pequenas empresas:

*A microempresa e a de pequeno porte, assim definidas em lei, receberão do Município tratamento jurídico diferenciado, visando ao incentivo de sua criação, pela simplificação de suas obrigações administrativas e tributárias, podendo estas ser reduzidas ou eliminadas por lei<sup>760</sup>.*

Curitiba já possuía regime simplificado de tratamento às microempresas em 1984, através da Lei 6507/1984. Segundo esta lei, consideram-se microempresas as pessoas jurídicas e as empresas ou firmas individuais que tiverem receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de 5.000 (cinco mil) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN), apurada com base no valor desses títulos no mês de janeiro do ano base.

Esta lei concedia os seguintes benefícios:

*...I - Isenção: a) do imposto sobre serviços; b) das taxas de expediente, relativamente ao alvará localização, verificação de funcionamento, e publicidade;*

*II - dispensa: a) da escrituração contábil perante a Fazenda Municipal e do livro de prestação de serviços; b) da condição de responsável pela retenção na fonte do imposto sobre serviços de terceiros; c) de fiscalização no estabelecimento, salvo em sistema especial por determinação do Titular da Fazenda.*

*III - obrigatoriedade da emissão de nota fiscal de serviços, com opção pela nota fiscal simplificada, aprovada em regulamento, cuja segunda via ficará arquivada no estabelecimento;*

*IV - redução em 80% (oitenta por cento) na aplicação das multas formais...*

---

<sup>760</sup> BRASIL. Município de Curitiba. Estado do Paraná. Lei Orgânica Municipal, artigo 142.

Com o advento da Lei orgânica atual, o tema passou a ser regulamentado, predominantemente, por leis complementares municipais.

A lei complementar n. 39/2001 instituiu o Programa Curitiba Tecnológica, e estabeleceu incentivos fiscais às microempresas. Esta norma isentou taxas municipais e assegurou a alíquota mínima do ISS (dois por cento) ao setor.

A recente lei complementar 62/2007, por sua vez, trouxe novas isenções para as Taxas de Localização, Expediente, Licenciamento Ambiental e Vigilância Sanitária, incidentes sobre as licenças necessárias ao início das atividades. Adota, para este fim, os mesmos padrões de enquadramento contidos na Lei Complementar Federal n. 123/2006.

O Município adota o SIMPLES Nacional para as empresas optantes, mas assegura aos não optantes tratamento favorecido e simplificado, com base nas normas já citadas e também através do “Regime Simplificado de Arrecadação do ISS”, atualmente instituído pela Lei Complementar n. 66, de 18 de dezembro de 2007.

## **8. O Tratamento Favorecido nos Cinquenta Maiores Municípios Brasileiros**

Elaboramos quadro informativo, conforme consta a seguir, contendo dados sobre os cinquenta maiores Municípios brasileiros. Mantém-se o propósito informativo e para demonstrar em que grau o Tratamento Favorecido produz influência sobre a legislação das unidades descentralizadas.

Os dados foram extraídos dos sítios oficiais das Câmaras de Vereadores e das Prefeituras junto à rede mundial de computadores (Internet). Não foi possível obter dados do Município de Ananindeua (Estado do Pará). É possível notar que em todas as Leis Orgânicas há normas prevendo tratamento favorecido tributário às pequenas empresas. As exceções são os municípios de Aparecida de Goiânia (Goiás) e Betim (Minas Gerais), mas, mesmo neles, há legislação aplicando sobre o Princípio.

Procurou-se citar, também, os números e anos das leis municipais que regulamentam as respectivas Leis Orgânicas. Além de Ananindeua (Pará) não foi

possível localizar dados sobre os municípios de São Gonçalo (Rio de Janeiro) e São Bernardo do Campo (São Paulo).

**Quadro Informativo/Comparativo –  
O Tratamento Favorecido nos 50 Maiores Municípios Brasileiros**

<b>Cidade</b>	<b>Estado</b>	<b>Lei Orgânica (artigos)</b>	<b>Lei(s) e Normas</b>	<b>Tributo(s)</b>
São Paulo	SP	163	9801/1984, 10816/1989, 12666/1998, 13118/2001, 13163/2001	ISS
Rio de Janeiro	RJ	269; 291	716/1985, 1338/1988, 1893/1992, 2062/1993, Res. SMF.RJ 2498/2007	ISS
Salvador	BA	155, p.u.	4907/1994; 7186/2006	ISS; IPTU
Brasília	DF	175	412/1993, 1431/1997, 2510/1999, 4006/2007	ICMS; ISS
Fortaleza	CE	184, VI	LC 46; 4144/72, art. 146-A	ISS
Belo Horizonte	MG	139, § único	5839/1990, 8725/2003, 12747/2007	ISS
Curitiba	PR	142	LC 66/2007, LC 62/2007; LC 39/2001; 6507/1984	ISS, Taxas
Manaus	AM	237, §4º; 387, VIII; 403	Não disponível	ISS
Recife	PE	104, §1º	Portaria 131/2007	ISS
Porto Alegre	RS	128, VIII	LC 207/89; LC 306/93; RISS D 15416/2006	ISS
Belém	PA	109	8359/2004; 7291/1985	ISS
Goiânia	GO	147, VII; 149, §1º; 188	Não disponível	ISS
Guarulhos	SP	163	12666/98	ISS
Campinas	SP	5º, XVII; 170, §2º	LC 23/2008; 12151/2004	ISS
São Gonçalo	RJ	Não disponível	Não disponível	Não disponível
São Luís	MA	122, §6º	4830/2007	ISS, Taxas
Maceió	AL	117	Não disponível	Não disponível
Duque de Caxias	RJ	69, IX	1664/2002, art. 130	Obrigações Acessórias
Nova Iguaçu	RJ	270	Não disponível	Não disponível
São Bernardo do Campo	SP	Não disponível	2677/85	ISS
Natal	RN	105, 113 VI	Não disponível	Não disponível
Teresina	PI	174, VII	1819/1985; 2328/1994 e 3655/2007	ISS
Campo Grande	MS	103, III	2261/85; 2977/93; LC 29/1999	ISS
Osasco	SP	158	1824/1985; 4139/2007	ISS
João Pessoa	PB	142, VII; 146; 148	LC 2/91 (CTM)	ISS, Taxas

Santo André	SP	140, II	7159/94; 7158/94	ISS, IPTU e Taxas
Jaboatão dos Guararapes	PE	88 IX, 91, 92, 120	155/91 (CTM)	ISS, Taxas
Uberlândia	MG	116;	Não disponível	Não disponível
Contagem	MG	179	3695/2003; 2459/1992	ISS
São José dos Campos	SP	249, IV	2935/84; 2783/83; 2252/79 CTM	ISS, isenções
Feira de Santana	BA	124 VIII	2212/2000 CTM	ISS
Sorocaba	SP	164, IV; 166	5818/98; 2384/85	ISS
Ribeirão Preto	SP	147	LC 2221/2007; 2285/2008; 4665/85	SIMPLES, parcelamento, benefícios
Cuiabá	MT	123 VII, VIII; 221 p.u.	4658/2004, 2274/85; LC 43/1997, art. 226	ISS, benefícios
Aracaju	SE	175 p.u.;	Não disponível	Não disponível
Juiz de Fora	MG	183; ADCT 25	5546/78 CTM; 6737/85; 8461/94; 8983/96; 10630/2003;	ISS, benefícios
Londrina	PR	133 I;	6937/1996; 5687/94; 7629/98	ISS, benefícios
Joinville	SC	129;	5893/2007; LC 151/2003	ISS
Ananindeua	PA	Não disponível	Não disponível	Não disponível
Belford Roxo	RJ	269	Não disponível	Não disponível
Aparecida de Goiânia	GO	Não há	Não disponível	Não disponível
Niterói	RJ	120; 186; 362, III, b	L 2115/2003	ISS
São João de Meriti	RJ	83 IX	LC 101/2002 CTM	ISS, Taxas
Campos dos Goytacazes	RJ	166; 167; 168	4156/83 CTM; D. 7/92 ISS	ISS
Santos	SP	133;	68/85; 423/89; LC 513/2007;	ISS, ITBI
Betim	MG	Não há	3324/2000	Taxas, Licenças
São José do Rio Preto	SP	150	10029/2007; 8849/2002	ISS, Taxas
Mauá	SP	105	1973/85; 3937/2006; 4279/2007	ISS, Taxas
Caxias do Sul	RS	168	6290/2004	Taxas
Vila Velha	ES	136	2646/91; 2688/91	ISS
Florianópolis	SC	95	2255/85; LC 206/2005	ISS

**Convenções:**

P.u. = Parágrafo único

LC = Lei Complementar

Os Estados onde os Municípios estão situados aparecem conforme suas siglas oficiais.

## ***Capítulo 2. Na jurisprudência brasileira***

Embora não seja um dos assuntos mais tratados pelo nosso Supremo Tribunal Federal, o Princípio do Tratamento Favorecido já mereceu atenção, mais de uma vez, de nossa Excelsa Corte.

Nesta Seção analisaremos alguns temas já enfrentados pelo Supremo Tribunal Federal. A utilidade desta análise será a de complementar o conteúdo e alcance do Princípio do Tratamento Favorecido e, com isso, procurar investigar sua eficácia sobre a desoneração tributária. Dividiremos os assuntos em itens individuais, para melhor exposição.

### **Seção 1. Isenção da Contribuição Sindical Patronal**

A Lei Federal 9.317/1996, que instituiu o SIMPLES Federal, previu isenção às empresas optantes pelo regime quanto às demais contribuições instituídas pela União<sup>761</sup>. Incluíam-se nesta isenção, segundo a Instrução Normativa da Receita Federal n. 9/1999<sup>762</sup>, contribuições destinadas ao SESC, ao SESI, ao SENAI, ao SENAC, ao SEBRAE, e seus congêneres, bem assim as relativas ao salário-educação e a Contribuição Sindical Patronal.

A Confederação Nacional do Comércio ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade, que recebeu o número 2006, alegando, principalmente, que a isenção feria o princípio da isonomia (por privilegiar setores do empresariado em detrimento de outros, neste caso os médios e grandes empresários); que feria o Princípio da Liberdade Sindical, consagrado na Constituição em seu artigo 8º, inciso I; e que a União havia instituído isenção por instrução normativa, vulnerando o Princípio da Lei Específica, consagrado no artigo 150, parágrafo 6º da Carta Magna.

---

<sup>761</sup> BRASIL. Lei Federal n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Artigo 3º, parágrafo quarto.

<sup>762</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 009, de 10 de fevereiro de 1999. Artigo 3º, parágrafo sexto. A inscrição no SIMPLES dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as destinadas ao SESC, ao SESI, ao SENAI, ao SENAC, ao SEBRAE, e seus congêneres, bem assim as relativas ao salário-educação e a Contribuição Sindical Patronal.

Através de voto do Ministro Maurício Corrêa, a liminar que pedia a suspensão da eficácia dos textos legais mencionados foi rejeitada em decisão de 1º de julho de 1999. Neste voto, o Ministro Maurício Corrêa entendeu quanto a Instrução Normativa 9/1999, que não se encontrava sob o controle abstrato de constitucionalidade, uma vez que suas normas regulamentam lei ordinária, e não a própria Constituição. Por este motivo, não conheceu da Ação Direta neste ponto.

Iniciado o julgamento, o Ministro Eros Grau proferiu seu voto, onde consignou que:

*...A tutela concedida às empresas de pequeno porte (artigo 170, IX) sobreleva à autonomia e à liberdade sindical de empregados e empregadores protegidas pela Constituição (art. 8º, I). Não fere o princípio da isonomia a norma constitucional que concede tratamento favorecido às empresas de pequeno porte...*<sup>763</sup>.

Posteriormente, esta Ação Direta de Inconstitucionalidade foi arquivada por perda superveniente de objeto, através de voto do Ministro Carlos Britto, sob o argumento que o artigo 3º, §4º foi revogado pela Lei Complementar n. 123/2006. Argumentou o Ministro Grau que “... A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que a revogação do ato normativo impugnado por outro ato superveniente prejudica a análise da ação direta...”<sup>764</sup>.

O Excelso Pretório, neste julgamento, estabeleceu importante conceito: a supremacia do Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, frente a autonomia e à liberdade sindical de empregados e empregadores. Quanto a compatibilidade com o Princípio da Isonomia, a Corte manteve sua posição tradicional.

Parece-nos que estas duas orientações continuam aplicáveis ao Princípio do Tratamento Favorecido. Quanto ao ponto peculiar (validade da isenção da contribuição sindical patronal) a Lei Complementar dispõe a respeito:

---

<sup>763</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Cautelar) ADI 2006 MC, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1999, Publicado no DJ de 24-09-1999 p. 25.

<sup>764</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI Relator (a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 22/11/2007, DJe-192 9/10/2008.

*As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo*<sup>765</sup>.

## **Seção 2. Limitação de Emolumentos de Protesto.**

A Medida Provisória 1.638 (edição um) de 12 de fevereiro de 1988, dispendo sobre normas de simplificação nas Juntas Comerciais e Cartórios de Protesto, em favor das pequenas empresas, previu no artigo 6º que “... *Os emolumentos devidos ao tabelião de protesto não excederão um por cento do valor do título, observado o limite máximo de R\$ 20,00 (vinte reais)*...”.

A Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR) propôs, em face deste artigo, Ação Direta de Inconstitucionalidade, que foi autuada sob o número 1790, pedindo a suspensão liminar de sua eficácia.

Em voto do Min. Sepúlveda Pertence, a liminar foi rejeitada. O Plenário considerou legítimo o uso de Medida Provisória para regular matéria tributária, inclusive sobre emolumentos, que integram o conceito de taxas. O Ministro relator, ainda, considerou legítima a limitação, por lei federal, de emolumentos, como decorrência do artigo 236, parágrafo 2º. Ressalta a influência do Princípio do Tratamento Favorecido:

*...2. Afirmada em decisão recente (ADIn MC 1.800) a validade em princípio da isenção de emolumentos relativos a determinados registros por lei federal fundada no art. 236, § 2º, da Constituição, com mais razão parece legítima a norma legal da União que, em relação a determinados protestos, não isenta mas submete a um limite os respectivos emolumentos, mormente quando o conseqüente benefício às microempresas têm o respaldo do art. 170, IX, da Lei Fundamental...*<sup>766</sup>.

---

<sup>765</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Artigo 13, parágrafo terceiro.

<sup>766</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Cautelar) ADI 1790 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/1998, DJ 08/09/2000, p. 4.



Esta ação foi arquivada, a pedido da requerente, provavelmente porque nas reedições desta Medida Provisória houve modificação da norma questionada.

### **Seção 3. Contribuição para o SEBRAE.**

A Lei 8.029, de 12/4/1990, desvinculou o Centro de Apoio à Pequena e Média Empresa (CEBRAE) da Administração Pública Federal, transformando-o em Serviço Social Autônomo (o atual SEBRAE). Além disso, instituiu adicional às contribuições sociais para o SENAI, SENAC, SESI e SESC, devidas por instituições financeiras e outras empresas do setor. Parte dos recursos arrecadados por este adicional deveria ser repassada ao SEBRAE, para execução de suas políticas de apoio às micro e pequenas empresas. Este adicional recebeu o codinome de “Contribuição para o SEBRAE”.

Muitas empresas acorreram ao Poder Judiciário argüindo a inconstitucionalidade desta norma. Os principais argumentos, em síntese, foram: a) Não se aplica à contribuição a norma da Constituição, artigo 240, pois esta contribuição não foi recepcionada, mas instituída sob a égide da Carta Magna atual; b) A contribuição só pode ser instituída por Lei Complementar, integrando o grupo das Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas (Corporativas) do artigo 149; c) Somente as micro e pequenas empresas são sujeitos passivos da contribuição, pois sendo Contribuição Corporativa, deve ser custeada pelos seus beneficiários.

No Recurso Extraordinário 396.266<sup>767</sup>, o Supremo Tribunal Federal pronunciou sua posição pela constitucionalidade da Contribuição para o SEBRAE e de sua lei instituidora, e rejeitou a tese esgrimida pelas empresas de médio e grande porte. Em voto do Ministro Carlos Velloso, acompanhado pelo Plenário (maioria, vencido o Ministro Marco Aurélio), o STF entendeu que a contribuição para o SEBRAE é contribuição de intervenção no domínio econômico (Interventiva), e não contribuição corporativa, como se alegava. Assim, deve ser custeada por todos os agentes econômicos, e não apenas pelas micro e pequenas empresas.

---

<sup>767</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 396266, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2003, publicado no DJ 27-02-2004, p. 22.

Além disso, o STF, baseando-se em sua jurisprudência tradicional, entendeu que somente os impostos exigem definição de normas gerais em Lei Complementar, além da instituição por leis ordinárias. As contribuições (interventivas ou corporativas) não se submetem a exigência do artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, podendo ser instituídas por leis ordinárias, independente da prévia existência de lei complementar dispondo sobre normas gerais.

A opinião da Corte diverge de excelentes autores nacionais. CARRAZA, por exemplo, entende que tais contribuições são de Seguridade Social, ante o caráter assistencial do SEBRAE. Os efeitos práticos (acreditamos) não mudariam: não se exige definição de normas gerais sobre fatos geradores, base de cálculo e contribuintes em lei complementar, e a instituição pode ocorrer por lei ordinária ou por medida provisória (desde que constitucionalmente válida e posteriormente aprovada pelo Congresso Nacional). Não obstante, por esta visão, submeter-se-iam às normas do artigo 195 da Constituição, e não ao artigo 149 (como entendeu o Excelso Pretório).

O Supremo entendeu, em outros julgamentos (como no Recurso Extraordinário 401.823<sup>768</sup>) no mesmo sentido, quanto às empresas vinculadas ao SEST/SENAT (setor de transportes).

Neste mesmo sentido, foi a posição dominante no Superior Tribunal de Justiça. Como exemplo, no Recurso Especial 666.471<sup>769</sup>, a 2ª Turma concluiu que:

*...4. Assim, a contribuição ao SEBRAE é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao SESC, SESI, SENAC e SENAI, independentemente de seu porte (micro, pequena, média ou grande empresa)...*

---

<sup>768</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 401823, agravo regimental, Relator Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, julgado em 28/09/2004, publicado no DJ 11/02/2005, p. 9.

<sup>769</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 666.471/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2004, DJ 14/02/2005 p. 186.

#### **Seção 4. Vedações legais à opção pelo SIMPLES Federal**

Todos os regimes legais de Tratamento Favorecido que tivemos oportunidade de analisar (dentro e fora do Brasil) possuem condições de enquadramento. Estas condições procuram garantir a adequada observância do Princípio do Tratamento Favorecido e dos demais, com ele relacionados, como os Princípios da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva.

Tratamos da questão das vedações à opção pelo Regime Único de Arrecadação antes<sup>770</sup>. A lei federal 9.317/1996, em linhas gerais, concedia acesso ao Regime Único de Arrecadação às empresas que, simultaneamente: a) Demonstrassem ter auferido receita bruta anual compatível com as definições de microempresa e empresa de pequeno porte; b) Não incorressem em uma das hipóteses legais de vedação.

A multiplicidade de hipóteses de vedação, aliada a interpretação literal da Administração Tributária e a reticência do legislador em adaptar as previsões legais às novas realidades gerou diversas discussões judiciais. O resultado deste longo e tumultuado processo levou a uma maior flexibilidade e à redução das hipóteses de vedação. A sucessão de decisões judiciais deu origem a mudanças neste cenário, com o surgimento de novas hipóteses legais autorizando a adesão de diversos segmentos antes vedados. A Lei Complementar n. 123/2006 admitiu expressamente diversos setores no SIMPLES Nacional, em parte sob a influência de decisões do STF e também do Superior Tribunal de Justiça.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade, interposta pela Confederação Nacional das Profissões Liberais, questionou-se a vedação de opção que, em gênero, se interpôs a este segmento, pela Lei 9.317/1996, art. 9º, inciso XIII. Esta ADI (de número 1643<sup>771</sup>), representa (a nosso ver) um dos mais importantes julgamentos do Supremo Tribunal Federal sobre o Princípio do Tratamento Favorecido, por que não só afirmou a constitucionalidade das hipóteses legais de vedação, como evidenciou o vínculo com o Princípio da Capacidade Contributiva e com os fins extrafiscais.

---

<sup>770</sup> Ver a respeito a Parte III, Capítulo 1, Seção 1, item 2 deste trabalho.

<sup>771</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1643 (ADI 1643), Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, publicado no DJ 14/03/2003.

Em voto do Ministro Maurício Corrêa, o STF concluiu que:

*...Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado...*

No voto vencedor, (como já fizemos referência<sup>772</sup>) esclarece o Ministro Maurício Corrêa que a situação das profissões liberais não é equivalente à das pequenas empresas, pelos seguintes fatores: a) as profissões liberais não sofrem concorrência desigual das grandes empresas; b) não apresentam altos índices de informalidade; c) seus sócios são profissionais com elevado preparo técnico e científico, capazes de prescindir da assistência do Estado no desempenho de suas atividades; d) apresentam condições limitadas de geração de novos empregos. Por isso, ponderou CORRÊA, haveria critério de *discrímen* válido à luz da Constituição, para tratamento diferenciado entre as profissões liberais e os empresários (e sociedades empresárias) beneficiários do SIMPLES.

O STF reconheceu, assim, que o porte da empresa (segundo o montante de sua receita bruta) não é o único critério de “*discrímen*” admitido pela Constituição. Na verdade, a ponderação dos princípios constitucionais poderá estabelecer a supremacia de certos critérios sobre o porte, tais como a soberania econômica, a segurança nacional, a estabilidade de setores econômicos onde se exige maior porte dos agentes (como na indústria de base ou no setor financeiro). Contudo, se a hipótese de vedação legal não guardar consonância com os princípios constitucionais, poderá estar estabelecendo discriminação indevida e ofensiva a estes princípios (na maioria dos casos, à isonomia). Veremos que o STJ, por este motivo, considerou algumas vedações da Lei 9.317/1996 como inconstitucionais, por não guardarem consonância com o conjunto de princípios constitucionais afins.

O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, analisou a vedação (até então imposta) aos pequenos hospitais, sob o argumento de que se tratava de empresas

---

<sup>772</sup> Ver a respeito Parte II, Capítulo 3, Seção 3 deste trabalho.

de serviços médicos. A jurisprudência dominante neste Tribunal concluiu pela possibilidade de adesão dos pequenos Hospitais ao SIMPLES Federal. No Recurso Especial 831.959<sup>773</sup>, a Corte interpretou o Princípio sob a seguinte ótica:

*...2. Detectada essa ratio essendi, interpretação teleológica que afere o motivo pelo qual foi elaborado o regime SIMPLES indica que os hospitais podem optar pelo SIMPLES, tendo em vista que eles não são prestadores de serviços médicos e de enfermagem, mas, ao contrário, dedicam-se a atividades que dependem de profissionais que prestem referidos serviços, uma vez que há diferença entre a empresa que presta serviços médicos e aquela que contrata profissionais para a consecução de sua finalidade.*

*3. Em verdade, nos hospitais, os médicos e enfermeiros não atuam como profissionais liberais, mas como parte de um sistema voltado à prestação de serviço público de assistência à saúde, motivo pelo qual não se pode afirmar que os hospitais são constituídos de prestadores de serviços médicos e de enfermagem, porquanto estes prestadores têm com a entidade hospitalar relação empregatícia e não societária...*

Em relação aos estabelecimentos de ensino, sua adesão também encontrava óbice no artigo 9º, inciso XIII da Lei 9.317/1996, por constituírem sociedades dedicadas à atividade de professor. O STJ, ao analisar esta vedação, manifestou acórdãos pela constitucionalidade desta vedação e, conseqüentemente, pela impossibilidade de adesão destes estabelecimentos. No recurso especial 611.471<sup>774</sup>, por exemplo, a Corte entendeu que só estariam autorizados a aderir ao SIMPLES Federal às instituições de ensino mencionadas na lei 10.034/2000. Esta lei, a propósito, facultara às creches e estabelecimentos de ensino fundamental a adesão. Assim, no entender do STJ, os estabelecimentos de ensino só poderiam aderir nas hipóteses expressas em lei.

A Lei Complementar n. 123/2006 atenuou esta limitação, admitindo diversos estabelecimentos de ensino no SIMPLES, como cursos de idiomas, de dança, de artes, e assemelhados.

---

<sup>773</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 831.959/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 27/11/2007, DJ 21/02/2008 p. 36.

<sup>774</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 611.471/PR, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Segunda Turma, julgado em 03/05/2007, DJ 24/05/2007 p. 346

Quanto às agências de viagem e turismo, os pronunciamentos do STJ tiveram influência sobre a inovação legislativa ocorrida. Inicialmente, estas agências tinham sua adesão vedada, mas a Corte<sup>775</sup> concluiu que a exegese da Lei 9.317 não alcançava o setor. Posteriormente, houve alteração legislativa que passou a admitir a adesão.

As empresas de assessoria contábil ou administrativa também estavam impedidas de aderir ao SIMPLES Federal, por força do mesmo artigo 9º, inciso XIII. O STJ firmou jurisprudência pela constitucionalidade da disposição, mantendo o impedimento, como decidiu o recurso especial n. 612.909<sup>776</sup>:

*...4. Consoante se deduz dos autos, a empresa presta serviços de assessoria contábil e administrativa. Desse modo, está abrangida pelas hipóteses previstas no art. 9º, XIII, da Lei 9.317/96, o qual prevê a vedação se as empresas que prestarem serviços profissionais na qualidade de contador e/ou administrador optarem pelo SIMPLES, porquanto o exercício dessas profissões depende de habilitação profissional...*

A Lei Complementar admitiu a adesão dos escritórios de contabilidade, mas impôs a adoção de tabela de alíquotas mais onerosa, causando polêmica. Estuda-se no Congresso Nacional projeto de lei complementar que tende a rever este enquadramento.

Outra hipótese de vedação decidida pelo STJ tratou do caso dos centros de formação de condutores de veículos (as “auto-escolas”). A Administração negava acesso ao SIMPLES sob o argumento que estes centros desempenhavam atividade sujeita a habilitação profissional, de acordo com normas do CONTRAN. No recurso especial 499.597 (p.ex.) o STJ demonstrou seu entendimento, favorável à Administração e mantendo o impedimento.

Posteriormente, contudo, a Lei 10.034, de 24 de outubro de 2000 alterou a Lei 9.317/1996 para admitir a adesão dos centros de formação de condutores. A Lei Complementar n. 123/2006, por sua vez, manteve expressamente a autorização.

---

<sup>775</sup> Neste sentido: STJ RESP 437.051/PR, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Segunda Turma, julgado em 27/06/2006, DJ 03/08/2006 p. 239.

<sup>776</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 612.909/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2006, DJ 06/03/2006 p. 170

Outro caso presente em diversos julgados do STJ foi o das agências lotéricas, que mantêm contrato de franquia com a Caixa Econômica Federal. A Administração, com base nas mesmas normas, vedava a adesão ao SIMPLES Federal. O STJ, contudo, firmou entendimento pela possibilidade de adesão, como por exemplo, demonstra o recurso especial 553.343<sup>777</sup>:

*1. O escopo da Lei 9.317/96, em consonância com o art. 179 da CF, foi o de incentivar as pessoas jurídicas mencionadas em seus incisos com a previsão de carga tributária mais adequada, simplificação dos procedimentos burocráticos, protegendo as micro-empresas e retirando-as do mercado informal, daí as ressalvas do inciso XIII do art. 9º do mencionado diploma, cuja constitucionalidade foi assentada na ADI 1.643/DF, excludentes dos profissionais liberais e das empresas prestadoras dos serviços corresponsivos e que, pelo cenário atual, dispensam essa tutela especial do Estado.*

*2. Detectada essa ratio essendi, interpretação teleológica que aufere o motivo pelo qual foi elaborado o regime SIMPLES indica que as casas lotéricas são efetivamente assemelhadas aos representantes comerciais e corretores, porquanto agem por conta dos terceiros, in casu, a Caixa Econômica Federal, auferindo comissões pelas vendas empreendidas, aspecto a indicar a ausência de razoabilidade na pretensão de obter benefícios fiscais com exonerações totais ou parciais de tributos, redução do controle burocrático.*

*3. A lei 10.684, de 30/05/2003, expungiu a lacuna referente às Casas Lotéricas, excetuando-as da restrição de que trata o inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/96.*

*4. As casas lotéricas podem optar pelo regime SIMPLES.*

*5. Recurso Especial desprovido.*

## **Seção 5. Constituição Estadual e Isenção do ICMS.**

A Constituição do Estado do Ceará, como já referimos, instituiu isenção do ICMS em favor das microempresas “... nos limites definidos pela União, como elemento indicativo dessa categoria...” em seu artigo 193.

---

<sup>777</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 553.343/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/05/2004, DJ 31/05/2004 p. 202

Este artigo foi suspenso por medida cautelar proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 429-8<sup>778</sup> (pendia de julgamento final, à data do encerramento deste trabalho). Baseado em voto do Ministro Célio Borja, o Plenário decidiu, quanto ao artigo 193 da Constituição Estadual que:

*...Se já editado o convênio a que alude o art. 34, parágrafo 8º, do ADCT 1988, a suspensão cautelar das normas da legislação estadual que disponham em sentido contrário, encontra fundamento em precedentes do Supremo Tribunal Federal em situações análogas (ADIN n. 84 e ADIN. n 286)...*

O voto interpreta o artigo 155, inciso XII, letra “g”, que diz caber à lei complementar “... regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados...”. Por sua vez, o artigo 34, parágrafo oitavo do ADCT (a que faz referência o voto) dispõe que:

*Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.*

Entendeu o Plenário que a Constituição Estadual (assim como a lei estadual, se fosse o caso) poderia instituir isenções do ICMS às microempresas, desde que ausente disciplina em ato de deliberação conjunta dos Estados e Distrito Federal (normalmente conhecido como Convênio ICMS). Contudo, se já presente o Convênio (o que reconheceu o Plenário ocorrer neste caso), os Estados estão impedidos de dispor em contrário.

---

<sup>778</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida cautelar (ADI) 429 MC, Relator Min. CELIO BORJA, Tribunal Pleno, julgado em 04/04/1991, publicado no DJ 19/02/1993, p. 2031.



Há ainda precedentes no mesmo Tribunal, como a ADI 84<sup>779</sup> que julgou inconstitucional o artigo 148 da Constituição do Estado de Minas Gerais pelos mesmos fundamentos.

## **Seção 6. Constituição Estadual e Tratamento Favorecido nos Municípios.**

Já fizemos referência no capítulo passado ao artigo 228 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que impunha observância do Princípio do Tratamento Favorecido ao “... *Estado e os Municípios*...”, prevendo medidas específicas que mencionamos alhures.

Este artigo foi suspenso por decisão liminar na ADI 851-0/600 sob os seguintes fundamentos:

*...No que concerne ao artigo 225, tenho como procedente o pedido de concessão de liminar. O que previsto neste artigo quanto à proteção às microempresas e empresas de pequeno porte acaba por cercear a competência dos municípios de legislar em matéria tributária e em assuntos de interesse local. É certo que a Constituição Federal no artigo 179 estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias ou pela eliminação ou redução destas. Todavia, a disciplina do tema foi definida pela própria legislação ordinária, tendo em conta a parte final do aludido artigo 179. No caso, tratando-se de normatização contida na Lei Básica do Estado, os municípios ficam sem a flexibilidade que decorreria da legislação aprovada nos respectivos âmbitos, deixando, assim, de legislar sobre assunto de interesse local. Concedo a liminar para suspender a eficácia da expressão “e municipais” do inciso e, no tocante aos incisos I e II, quanto à aplicação aos municípios... (ADI 851-0. RJ, voto Min. Marco Aurélio).*

A Ação Direta comentada foi arquivada, ante Emenda Constitucional Estadual modificando o artigo em questão.

---

<sup>779</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 84, Relator Min. ILMAR GALVÃO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15/02/1996, publicado no DJ 19/04/1996, p. 12210.

Em conclusão, parece-nos que a atuação de nossos Tribunais (em especial do STF e do STJ) têm sido decisivas para estabelecer os contornos do Princípio do Tratamento Favorecido em nosso País e, acreditamos, assim continuará em face do regime instituído pela Emenda Constitucional n. 42/2003 e da Lei Complementar n. 123/2006.

## CONCLUSÕES

As pequenas empresas, que em nossa Constituição compreendem as microempresas e empresas de pequeno porte, representam importante parcela dos agentes econômicos no Brasil e em diversos países do Mundo ou, pelo menos, nas Américas, Europa e Extremo Oriente (China, Japão e Taiwan).

Constituem a maioria das empresas registradas e correspondem a expressivas parcelas dos postos de trabalho oferecidos, bem como dos resultados positivos em comércio exterior. Atenuam os efeitos das crises econômicas, estimulam as inovações tecnológicas e organizacionais e funcionam como importante arma contra o desemprego estrutural.

No setor sócio-regional, favorecem o equilíbrio e o desenvolvimento de regiões menos favorecidas, dão oportunidade de trabalho e de ascensão profissional às minorias discriminadas, aos portadores de deficiências e aos trabalhadores rejeitados pelo mercado de trabalho. Ao mesmo tempo, priorizam a relação fornecedor-cliente e, com isso, oferecem novas oportunidades de satisfação de necessidades específicas, contribuindo para o aprimoramento e sofisticação da qualidade de vida.

Enquanto a importância das pequenas empresas é, de fato, notória, também é fato que sua situação natural é desfavorável. A livre concorrência e livre iniciativa, postulados praticados em diversas economias (inclusive na nossa) não conduz a uma competição perfeita, pois o desequilíbrio de armas e de oportunidades entre os agentes econômicos, aliado a uma tendência de concentração do capital tornaram-se a regra na maioria dos países. A convivência destas pequenas empresas com médias e, sobretudo, grandes empresas (algumas gigantes, com faturamentos superiores a de alguns países, e presença planetária) é um forte fator de desestímulo, tornando as pequenas empresas “presas fáceis” num oceano dominado por tubarões.

Por outro lado, as pequenas empresas representam a maioria dos agentes econômicos e, muitas vezes, não é possível ao Estado abrir mão de sua contribuição aos gastos públicos. Estes gastos, vale frisar, aumentam progressivamente, pois os cidadãos (que também são consumidores) tornam-se mais sofisticados a cada dia e, conseqüentemente, exigentes na satisfação de suas necessidades públicas.

As obrigações legais (trabalhistas, previdenciárias, tributárias, etc.), por sua vez, envolvem custos que, nem sempre, são proporcionais ao porte da empresa. Há um mínimo de custo nas obrigações e, por vezes, mesmo este mínimo desfavorece a instalação e sobrevivência de novas empresas. Este cenário favorece a “criptoeconomia” ou a “informalidade”, fenômeno problemático sob diversos os ângulos: priva o empresário (e a empresa) da malha de proteção do Estado; neutraliza a ação regulamentar e fiscalizadora do Estado, prejudicando sua capacidade de intervir e corrigir desvios econômicos; desfavorece a justiça fiscal, pois sobrecarrega os contribuintes formais enquanto os informais escapam, quase sempre, ilesos; enfraquece o erário público, comprometendo o equilíbrio e o desempenho da atividade financeira do Estado; desestimula a Seguridade Social e a aplicação da legislação defensora dos trabalhadores.

Este cenário insere o tema da proteção e estímulo às pequenas empresas no debate político. Assim é, como vimos, na Europa e também nas Américas. Surge assim a demanda coletiva por uma intervenção do Estado em favor das pequenas empresas. Como fruto desta demanda, o Direito é chamado a regular e condicionar a ação estatal neste sentido.

Quase todos os ordenamentos jurídicos, nas Américas e na Europa, assim como em diversas outras partes do Mundo, possuem normas impondo ao Estado o tratamento favorecido às pequenas empresas. Alguns países (como o Brasil, Portugal e Peru) tratam do tema a partir de suas Constituições; outros, como a Espanha, Estados Unidos, Argentina e Itália o prevêm em normas infraconstitucionais. Em todos, não obstante, percebe-se a presença de um Princípio, a inspirar e integrar o ordenamento, voltando-o em favor das pequenas empresas.

Variam, nos diversos sistemas, as normas de favorecimento ou o critério de *discrímen* das pequenas empresas (beneficiárias deste tratamento) e dos demais agentes econômicos. Na maioria deles, o porte da empresa é o critério; em outros, é o número de postos de trabalho criados ou mantidos; em outros ainda, é a combinação de ambos o critério dominante. Percebe-se, não obstante, o mesmo sentido e alcance: favorecer as pequenas empresas, para igualá-las às demais, e para estimular sua permanência e crescimento.

Na Constituição Brasileira de 1988, encontram-se diversas normas de favorecimento. O artigo 170, IX constitui (formal e materialmente) norma-princípio. Sua classificação varia conforme a tipologia adotada: princípio setorial, princípio de ação política, princípio definidor de direitos ou princípio impositivo.

É possível distinguir duas fases na previsão constitucional do Tratamento Favorecido em nossa atual Constituição: 1) A fase nacionalista (ou protecionista); 2) A fase internacionalista (ou livre concorrencial). O elemento de divisão foi a Emenda Constitucional n. 6/1995.

Conectadas ao Princípio, a Constituição prevê ainda normas-regras no artigo 179 (especificando o sentido, conteúdo e alcance do Tratamento, bem como seus sujeitos), no artigo 146, inciso III, letra “d” e parágrafo único (forma da legislação); e artigo 47 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (norma temporária).

Este Princípio apresenta relações harmônicas com outros também presentes na Constituição. Os principais seriam (sem prejuízo de outros) os Princípios da Ordem Econômica (Livre Iniciativa, Soberania Nacional, Propriedade Privada, Função Social da Propriedade, Livre Concorrência, Defesa do Consumidor, Defesa do Meio Ambiente, Redução das Desigualdades Regionais e Sociais e Busca do Pleno Emprego), o Princípio da Igualdade (Geral e Tributária) e o Princípio da Capacidade Contributiva.

Seu alcance, a nosso ver, é de favorecer a pequena empresa em todos os aspectos em que se encontre desfavorecida, e sempre consoante com os demais princípios constitucionais. A Constituição menciona (exemplificativamente) os campos tributários, creditícios, previdenciários e trabalhistas. Não porque sejam os únicos, mas porque são aqueles mais comuns, onde a diferença entre pequenos e grandes é mais sensível.

O Princípio do Tratamento Favorecido atua no sentido de igualar, em todos os sentidos, as pequenas empresas em relação às demais e, com isso, assegurar a todos a efetiva liberdade de iniciativa.

No Direito Tributário, parece lícito concluir que o Tratamento Favorecido impõe um direito subjetivo às pequenas empresas de contribuírem proporcionalmente menos que as demais, de maior porte. Não se resume, portanto, a mera simplificação de

obrigações acessórias. Simplificar e eliminar obrigações reduz os “custos burocráticos” das pequenas empresas, o que sem dúvida é uma medida de favorecimento, mas de nada adianta se continuarem sujeitas à mesma proporção de exação que as empresas de maior porte. Conclusão diversa negaria a coordenação do Princípio do Tratamento Favorecido com os demais, sobretudo com os Princípios da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva, o que não nos parece a melhor exegese de nosso sistema constitucional.

Em aplicação do Princípio, demonstramos a existência de diversas disposições em leis federais (complementares e ordinárias), em Constituições e leis estaduais e em Leis Orgânicas e ordinárias Municipais. Estas leis instituem programas de favorecimento em quase todo o país, alvejando os tributos mais onerosos às empresas em geral, como as Contribuições de Seguridade Social e Sociais, o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS e o ISS. A doutrina e a jurisprudência vêm dando importante contribuição no mesmo sentido.

A Emenda Constitucional n. 42/2003 centralizou o Tratamento Favorecido Tributário em mãos da União, tendendo a unificar os regimes especiais. Discute-se a constitucionalidade desta norma e de suas conseqüências, tema que certamente ocupará os debates por muito tempo. Não obstante, parece-nos que o papel da lei complementar federal resume-se a estabelecer normas gerais sobre tratamento favorecido, e prever regime único de arrecadação, cuja adoção depende da opção dos contribuintes.

Assim, seja qual for a conclusão acerca da constitucionalidade, pensamos certo que não restou inviabilizada a possibilidade, aos entes descentralizados, de dispor sobre outros regimes ou medidas, dedicados às empresas não optantes ou mesmo instituindo vantagens além das asseguradas pelo Regime Único. Como vimos isso vem ocorrendo em diversos Estados e Municípios. Não só isso: remanesce o dever, de todos os entes federados, por força dos artigos 170, inciso IX, e 179, de assegurar tratamento favorecido e diferenciado em todos os campos (inclusive em matéria tributária).

Portanto, a interpretação do artigo 146, parágrafo único e das demais normas constitucionais pertinentes às pequenas empresas, não pode ser feita em dissonância do resto da Carta Magna, em especial de seu artigo 24, que institui o regime constitucional da competência concorrente (assunto do qual as normas gerais fazem parte).

Passados mais de vinte anos da promulgação da Constituição de 1988, e quase 25 anos da Lei do Estatuto das Microempresas, as pequenas empresas no Brasil dependem e esperam que o Princípio do Tratamento Favorecido seja adequadamente compreendido e aplicado por nossos legisladores, julgadores e administradores. A importância e vitalidade das pequenas empresas fazem delas merecedoras de nossos melhores e mais sinceros esforços.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACCIOLY, Hildebrando; Casella, Paulo Borba; Silva, Geraldo E. Do Nascimento e. **Manual de Direito Internacional Público** - 16ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008. ISBN 9788502066380.

AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito econômico**. São Paulo: Atlas, 2006. ISBN 8522442495.

ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ALVES, Ângela Maria *et al.* **Uso do Poder de Compra Governamental e o Setor Brasileiro de Software e Serviços**. Revista Espacios. Vol. 28 (3) 2007. Pág. 3, disponível em: <http://www.revistaespacios.com/a07v28n03/07280305.html>. Acesso em 9/07/2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004, ISBN 8502046462.

ARENDT, Hannah. **A Condição Humana**. (Trad.: Roberto Raposo). 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005, ISBN 8521802552.

ATHIAS, Jorge Alex Nunes. **A ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997, ISBN 8533802056.

AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574206202.

AVRITZER, Leonardo. **A Moralidade da Democracia: Ensaios em Teoria Habermasiana e Teoria Democrática**. São Paulo: Perspectiva; Belo Horizonte: Editora da UFMG, 1996, ISBN 8527300966.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1951.

BARCELOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, ISBN 8571474710.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Inconstitucionalidade do "Super Simples"**. Revista Dialética de Direito Tributário. Volume 126, página 44. São Paulo: Dialética, março/2006.

BARROS, Ana Lucia Porto *et al.* **O Novo Código Civil Comentado**. Volume 3. São Paulo: Freitas Bastos, 2002.

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª edição, revista, atualizada e



ampliada. São Paulo: Saraiva, 2003, ISBN 8502042149.

\_\_\_\_\_. Artigo: **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. Pós-modernidade, Teoria Crítica e Pós-Positivismo.** Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. nº 1, 2001.

BASSOLI, Marlene Kempfer. ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais.** ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006. ISSN 1677-809X.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional.** 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 361.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil.** 7º Volume. São Paulo: Saraiva, 1990. ISBN 8502007106.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários.** Rio de Janeiro: Forense, 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2.3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, CDU 34:336.2.

BESSA, Fabiane Lopes Bueno Netto. **A Responsabilidade Social das Empresas - Práticas Sociais e Regulação Jurídica.** Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006, ISBN: 8573877952.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

BORGES, Beatriz. **Brasil ocupa sétimo lugar no ranking de países empreendedores.** Brasília: Agência SEBRAE de Notícias, 14/02/2008.

BOTELHO, Marisa dos Reis. MENDONÇA, Maurício. NARETTO, Nilton. **A Trajetória das Políticas Públicas para Pequenas e Médias Empresas no Brasil: do Apoio Individual ao Apoio a empresas articuladas em arranjos Produtivos Locais.** Brasília. Planejamento e Políticas Públicas (IPEA). Jul-dez/2004.

BRASIL, Senado Federal. **Constituição do Brasil e Constituições Estrangeiras.** Volume II. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 1987, ISBN 8570180551.

BRASIL. Agência Brasil de Notícias. **Super Simples pode reduzir de 70% a 80% carga tributária de algumas empresas, diz especialista.** Marcos Agostinho. Disponível em: <http://www.agenciabrasil.gov.br/noticias/2007/06/29/materia.2007-06-29.9696111820/view>.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001.** Rio de Janeiro, 2003. ISBN 8524036680, p.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Condicionantes e Perspectivas da Tributação no Brasil**. Brasília: Imprensa Nacional, 2002.

BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Boletim Estatístico das Micro e Pequenas Empresas: Observatório SEBRAE, 1º Semestre de 2005**. Disponível em [www.sebrae.com.br](http://www.sebrae.com.br). Acesso em 09/03/2008.

BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Fatores Condicionantes e Taxas de Sobrevivência e Mortalidade das Micro e Pequenas Empresas no Brasil – 2003/2005**. Brasília: SEBRAE, 2007.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002, ISBN 8502036734.

CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da Republica Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993. DL 72675/93.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª/23ª edições. São Paulo: Malheiros Editores, 2003/2007, ISBN 8574205044.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, ISBN 8502051105.

CERVERA, Rafael Calduch. **La política comunitaria en favor de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de instituciones europeas, ISSN 0210-0924, Vol. 8, Nº 3, 1981, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC). ISSN 0210-0924.

CIANI, Arnaldo. **Lavoro autonomo e piccola impresa nell'applicazione della legge tributaria** (Trad. Maria Paulina Ferronato). Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, v.36, n.1, p.105-120, mar., 1977.

CINTRA, Marcos. **A decadência do SIMPLES**. Consulex: Revista Jurídica, v.10, n.223, p.17, abr., 2006.

COELHO, Claudio Carneiro B. P. **O Simples Nacional**. Revista ADV Advocacia Dinâmica: Boletim Informativo Semanal, v.27, n.27, p.592-590, jul., 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 18ª edição. São Paulo, Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. 10ª edição. Revista e Ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Adriana. NICACIO, Adriana. **Rachid contra a parede: Criticado em função das complicações do Simples e da CPMF, secretário da Receita diz à DINHEIRO que as mudanças legais farão bem ao País**. Revista Istoé Dinheiro, n. 517, 17/8/2007,

São Paulo: Três, p. 34-35.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996.

D'ANGELA, Walter D.; SALIM, José A **Evolución de los Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes en la República Argentina**. Buenos Aires: AFIP, 2006.

DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico**. Curitiba: Juruá, 1999. ISBN 857394238X.

DE POLI, Anna Christina Gonçalves. **Princípio da Preservação da Empresa, Estado e Economia**. Dissertação. Mestrado. Orientador Prof. Dr. Alvacir Alfredo Nicz, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007.

DIAS, Caroline Said. Artigo: **O Regime do SIMPLES FEDERAL**, in Revista Dialética de Direito Público, volume 54. São Paulo: Dialética.

DRAKE, Ramon. **La pequeña y mediana empresa en el impuesto industrial**. Revista de derecho financiero y de hacienda pública, v.24, n.110, p.309-337, mar./abr., 1974.

DWORKIN, Ronald. **Uma Questão de Princípio**. Trad.: Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, ISBN 8533612206.

EDITORA ABRIL. **Almanaque Abril**. 33ª edição. São Paulo: Abril, 2007.

ESCUDERO, Germán Prieto. **Función social de las pequeñas y medianas empresas**. Revista de economía política. Vol. VII, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais: Elementos Teóricos para uma Formulação dogmática constitucionalmente adequada**. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, ISBN 8520322301.

FABO, Diego Marin-Barnuevo. **La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF** (Tradução Livre: Sergio Karkache). Madrid: Constitución y Leyes, 1996. ISBN 8478792767.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Simples nacional: Estatuto Nacional das Microempresas, ME e das Empresas de Pequeno Porte, EPP; regime tributário simplificado**. São Paulo: Atlas, 2007, ISBN 9788522448968.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**, Volume VI, São Paulo, Editora Saraiva, 1994, ISBN 850201322X.

FOLHA DE SÃO PAULO. Editoria Dinheiro. **Mulher dirige um terço das micro nos EUA**. Folha de São Paulo, São Paulo, 30 de junho de 1999.

FOLHA DE SÃO PAULO. Redação. **Estudo em SP revela desaquecimento: Excesso de tributos é maior queixa**. Folha de São Paulo, São Paulo, 17 de janeiro de 1999,

Edição São Paulo, seção Balcão Folha-Sebrae.

FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479.

FRACAROLLI, Luíz Machado. **Pequenas e médias empresas: aspectos legais**. São Paulo: Pioneira, 1975.

FUCS, José. "**Demorou! Depois de três anos de espera, o Congresso aprova uma lei que estimula o empreendedorismo e inibe a informalidade**". Revista Época, n.445, 27 nov., 2006.

GIBSON, Brian. HOLMES, Scott. **Definition of Small Business - Final Report**. New Castle (USA): University, 2001.

GIONGO, Juliano. MORELLO, Cláudio. **Tributação das Micro e Pequenas Empresas: um estudo sobre o impacto do simples nacional em relação ao simples federal**. Revista CRCRS, Porto Alegre, n. 134, p. 6-21, out. 2008.

GODOY, Arnaldo Moraes. **Notas sobre o Direito Norte-Americano**. Revista da Procuradoria Geral do INSS. Vol. 7, n. 4, jan-mar/2001, ISSN 0104-9607.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003. ISBN 8574204846.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Artigo: **A Reforma Tributária e a Afronta aos Direitos Fundamentais**, Revista Fórum de Direito Tributário, Volume 5, set-out/2003.

GUTIERREZ, Roman Ortiz. **La pequeña y mediana empresa ante el impuesto general sobre el tráfico de las empresas**. Revista de derecho financiero y de hacienda pública, v.24, n.110, p.473-337, mar./abr., 1974.

HARGER, Marcelo. **O Simples e o Princípio da Isonomia**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Volume 40, São Paulo: Revista dos Tribunais, set-out/2001. ISSN 1518-2711, PP. 228-229.

HASENCLEVER, Lia. **Políticas de Apoio às Pequenas e Médias Empresas na América Latina: Proposta Metodológica** (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe CEPAL). Rio de Janeiro, CEPAL, 2003.

HORTA, Raul Machado. Artigo: **O Meio Ambiente na Legislação Ordinária e no Direito Constitucional Brasileiro**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, Universidade Federal de Minas Gerais, n° 80, janeiro, 1995.

HUETE, Joaquín Pérez. VARELA, Raúl Félix Junquera. **Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Medianas Empresas en América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001. ISSN 15780244.

JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 3ª edição. Buenos Aires: Abeleto-Perrot, 1996,

ISBN 9502000544.

JOULFAIAN, David. RIDER, Mark. **Differential Taxation and Tax Evasion by Small Business.** (Trad. Sergio Karkache). National Tax Journal, Vol. 51, No. 4, pp. 676-87, December 1998.

JUSTEN Filho, Marçal. **Curso de Direito Administrativo.** São Paulo: Saraiva, 2005, ISBN 8502050923.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito** (Trad.: João Baptista Machado). 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1999. ISBN 8333608365.

KREPSKY, Julio César. **O estatuto da microempresa e a necessidade de sua reformulação.** São Paulo: Acadêmica, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205613.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.** 3ª Ed., 10ª. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Administrativo.** 15ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. ISBN 8574204722.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário.** 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2002, ISBN 8575001124.

MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español.** Madrid: Marcial Pons, 1999, ISBN 847248730X.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional.** Tomo I, 6ª edição. Coimbra: Coimbra, 1997, ISBN 9723204193.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico.** 4a. Edição. Coimbra: Coimbra, 2003, ISBN 972312064, p. 511.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional.** 13ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, ISBN 8522433526.

MORAES, Francisco Chagas de. **Microempresa – Notas à margem do Estatuto,** São Paulo: Revista dos Tribunais, volume 619, maio de 1987, Ano 76.

MORAES, Luiz Augusto. **A ideologia da microempresa.** Curitiba: s.n., 1986.

MOSQUETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva.** (Trad.: CALERO GALLEGO, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. ISBN 84-7196-300-0.

MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella.** Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **A Ordem econômica e financeira e a nova Constituição: arts. 170 a 192.** Rio de Janeiro: Aide, 1989. ISBN 8532100139.

NICZ, Alvacir Alfredo. **A Liberdade de Iniciativa na Constituição.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. ISBN 8520301584.

\_\_\_\_\_. **Iniciativa privada versus iniciativa estatal na Constituição.** Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 163 jul./set. 2004.

OFFE, Claus. **Problemas Estruturais do Estado Capitalista.** Tradução: Bárbara Freitag. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984.

PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. **As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social: Contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do MERCOSUL.** Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, ano XL, n. 124, out-dez 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência.** 9ª edição. Porto Alegre: L. Advogado, 2007, ISBN 9788573484762.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario.** Tomo I, 5ª Edição. Madrid: EDERSA, 1989, ISBN 8471306298.

PORTUGAL. PARTIDO SOCIAL-DEMOCRATA, Gabinete de Estudos do Porto. **Constituição da República Portuguesa.**

PRZEWORSKY, Adam. **Estado e Economia no Capitalismo.** Trad. Angelina Cheibub Figueiredo, Pedro Paulo Zahluth. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1995, ISBN 8573160454.

PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan.** Rio de Janeiro: BNDES, 2000.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial.** 26ª edição. Volume I. São Paulo: Saraiva, 2005. ISBN 8502053906, 513p.

RIBEIRO, Maria de Fátima; ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho. **O Tributo como fator de geração da Justiça Fiscal e do Bem-estar Social.** ARGUMENTUM - Revista de Direito n. 6, 2006, UNIMAR.

RODRIGUES, Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil.** Brasília: Imprensa Nacional, 2000.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso Sobre a Origem e os Fundamentos da Desigualdade Entre os Homens.** São Paulo: L&PM, 2008. ISBN 9788525417718, 172 páginas.

SA, Jose Wilson Macedo. **Estatuto da microempresa: Aspecto Jurídico-tributários.**

Revista de Direito Publico. São Paulo. Volume 19. Número 77. Páginas 209 a 216. Janeiro a Março de 1986, ISSN 0034-8015.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de Direito Constitucional** - 3ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. ISBN 9788537502419.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, ISBN 9788574208169.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10ª e 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995 e 01/2003, ISBN 8574204749.

SMITH, Adam. **A Riqueza Das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas**. Volume I. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. ISBN 8535108270.

\_\_\_\_\_. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/PesquisaObraForm.do>>, acesso em 16/08/2007.

SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, 408p.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **A experiência brasileira de Constituição econômica**, 1989, Revista de Informação Legislativa, 102:38-9, abr/jun-1989.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079.

TENNITZ, André. **Lei geral da micro e pequena empresa: vai valer a pena ser formal**, In Rumos: economia & desenvolvimento para os novos tempos, v. 31, n.233, São Paulo, maio/jun., 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. ISBN 9788571476714.

TOURAINÉ, Alan. **Um Novo Paradigma – Para Compreender o Mundo de Hoje**. Tradução de Gentil Avelino Tilton *et al.* Petrópolis: Vozes, 2006, ISBN 8532633188.

VEJA. **“Os campeões do liberalismo”**. Revista Veja, Edição de Aniversário. 35 anos. 24/09/2003, São Paulo: Abril, 2003.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 30, nov./dez. 2007. Disponível em: [http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista\\_conteudo.asp?FIDT\\_CONTEUDO=49735](http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=49735)>. Acesso em: 31 mar. 2008.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7ª edición. (Tradução livre Sergio Karkache). Buenos Aires: De Palma, 2001.

VIZCAINO, Catalina Garcia. **Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia** (Tomo I). (Tradução livre Sergio Karkache). Buenos Aires: De Palma, 1996. ISBN 950-14-0880-9.

WEBER, Max. **A Ética Protestante e o “espírito” do Capitalismo**. Tradução de José Marcos Mariani de Macedo, 5ª reimpressão. São Paulo: Schwartz, 2004, ISBN 8535904700.

\_\_\_\_\_. **Economia e Sociedade – Fundamentos da Sociologia Compreensiva**. Volume II. Tradução Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília/São Paulo: Universidade de Brasília e Imprensa Oficial de São Paulo, 1999, ISBN 8523003908 e 8570602529.

\_\_\_\_\_. **Ensaio de Sociologia**. Volume II. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **El Derecho Dúctil. Ley, Derechos y Justicia**. Traduzido por Marina Grecón. Madrid: Trotta, 1995.

ZIMMERMANN, Patrícia. **Novo Simples vai representar renúncia fiscal de R\$ 750 mi ao governo**. Folha Online, em Brasília. 30/12/2005 - 16h12. <http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u103840.shtml>. Acesso em 11/12/2008.